UNIVERSITATEA „OVIDIUS” DIN CONSTANȚA
FACULTATEA DE DREPT SI STIINTE ADMINISTRATIVE
Învățământ cu frecvență

Bazele contabilității

Conf.univ.dr. Trandafir Raluca-Andreea

OBJ

OBJ

Cuprins

Curs 1. ISTORICUL ŞI EVOLUȚIA CONTABILITĂȚII 4
1.1. SCURT ISTORIC AL CONTABILITĂŢII 4
I.2. DEFINIŢIA CONTABILITĂŢII 9

Curs 2. CONTABILITATEA - COMPONENTA PRINCIPALA A SISTEMULUI INFORMATIONAL ECONOMIC 11
2.1. LOCUL ŞI ROLUL CONTABILITĂŢII 11
2.2. ELEMENTE ALE OBIECTULUI CONTABILITĂŢII 12
2.3. TIPURI DE ÎNTREPRINDERI 15
2.3. DELIMITAREA NOŢIUNILOR DE CONTABILITATE FINANCIARĂ ŞI CONTABILITATE DE GESTIUNE 16
2.4. STRUCTURI ORGANIZATORICE PRIVIND CONTABILITATEA 17
2.5. ETICA PROFESIONALĂ CONTABILĂ 17

Curs 3. OBIECTUL SI METODA CONTABILITATII 18
3.1. OBIECTUL CONTABILITĂŢII 18
3.2. TEORII (CONCEPŢII) CU PRIVIRE LA OBIECTUL CONTABILITĂŢII 18
3.3. ELEMENTE ALE OBIECTULUI CONTABILITĂŢII 19
3.4. METODA CONTABILITĂŢII 24
Noţiuni generale privind metoda contabilităţii 24
Procedeele metodei contabilităţii: 25
3.5. PRINCIPII, NORME SI CONVENŢII CONTABILE 27

Curs 4 BILANTUL – MODEL PRIVIND SITUATIA POZITIEI FINANCIARE 32
4.1. Definiţia bilanţului contabil 32
4.2. Forma de prezentare a bilantului unei societati: 33
4.3. Elementele componente ale bilanţului contabil 34

Curs 5 CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE - MODEL DE BAZĂ PRIVIND REZULTATUL ÎNTREPRINDERII 44
5.1. Structuri calitative de cheltuieli şi venituri 44
5.2.Scheme privind contul de profit şi pierdere 46

Curs 6 - CONTUL CONTABIL – CONCEPT ŞI MODEL PRACTIC PENTRU ÎNREGISTRAREA EXISTENŢEI ŞI MIŞCĂRII ELEMENTELOR PATRIMONIALE 49
6.1. Definirea contului 49
6.2. Structura contului 49
6.3. Forma contului 52
6.4. Funcţiile contului 53
6.5. Regulile de funcţionare a conturilor 54
6.6. Corespondenţa conturilor 56

CURS 7 CONTUL – PROCEDEU DE BAZĂ AL METODEI CONTABILITĂŢII 58

CONTURI SINTETICE ŞI CONTURI ANALITICE 58
7.1. Tipuri de conturi: 58
7.2. CORELAŢIILE DINTRE CONTURILE MONOFUNCTIONALE SINTETICE SI ANALITICE 58
7.3. CLASIFICAREA CONTURILOR 59
7.4. PLANUL DE CONTURI GENERAL 60
7.5. ANALIZA CONTABILĂ A OPERAŢIUNILOR ECONOMICO-FINANCIARE 60

Curs 8 - BALANŢA DE VERIFICARE MODEL DE CENTRALIZARE ŞI VERIFICARE A DATELOR DIN CONTURI..... 63
8.1 Definirea, importanţa şi funcţiile balanţei de verificare..... 63
8.2. Clasificarea şi întocmirea balanţelor de verificare..... 64
8.2.1 Balanţele de verificare ale conturilor sintetice..... 66
8.2.1.2 Balanţa de verificare cu patru serii de egalităţi..... 68
8.2.2 Balanţele de verificare ale conturilor analitice..... 69
8.3. IDENTIFICAREA ERORILOR DE ÎNREGISTRARE CU AJUTORUL BALANŢELOR DE VERIFICARE.....69
8.4. MODUL DE ÎNTOCMIRE A BALANŢEI DE VERIFICARE..... 70
Curs 9 Documentele contabile..... 72
9.1. Documentaţia - procedeu al metodei contabilităţii..... 72
9.2. Documentele de evidenţă..... 73
9.2.2. Clasificarea, raţionalizarea şi tipizarea documentelor..... 74
9.3. FORME (SISTEME) CONTABILE..... 78
9.4. CENTRALIZAREA ŞI SINTETIZAREA DATELOR CONTABILE..... 79
9.5. CIRCUITUL ŞI PĂSTRAREA DOCUMENTELOR..... 80
Curs 10 EVALUAREA PATRIMONIULUI IN CONTABILITATE..... 83
10.1. DEFINIŢIE..... 83
10.2. CRITERIILE DE EVALUARE..... 83
10.3. BAZE DE EVALUARE..... 84
10.4. SISTEMUL DE PREŢURI ŞI TARIFE..... 86
10.5. FORME DE EVALUARE..... 87
Evaluarea elementelor patrimoniale la raportarea anuală:..... 89
10.5.3. REEVALUAREA..... 89
10.6. CONTABILITATEA ŞI INFLAŢIA..... 89
Curs 11 INVENTARIEREA..... 90
11.1. NOŢIUNEA ŞI FUNCŢIILE INVENTARULUI..... 90
11.2. CLASIFICAREA INVENTARIERILOR..... 91
11.3. ETAPELE INVENTARIERII..... 92
11.4. Inventarul – document de evidenţă privind starea patrimoniului..... 100
Curs 12 SITUAŢIILE FINANCIARE ANUALE..... 101
12.1. *OBIECTIVUL SITUAŢIILOR FINANCIARE*..... 101
12.2. LUCRĂRILE CONTABILE DE ÎNCHIDERE A EXERCIŢIULUI FINANCIAR..... 101
1. Întocmirea balanţei conturilor înainte de inventariere..... 102
2. Inventarierea generală a patrimoniului (activelor şi datoriilor)..... 102
3. Contabilitatea operaţiilor de regularizare..... 103
4. Întocmirea balanţei de verificare după inventarierea patrimoniului..... 107
5. Determinarea rezultatului exerciţiului..... 107
6. Distribuirea profitului sau finanţarea pierderii..... 108
7. Redactarea bilanţului contabil..... 109
Curs 13 ANALIZA ŞI FUNCŢIONAREA CONTURILOR partea I..... 110
13.1. CONTURILE DE ACTIVE CIRCULANTE..... 110
1. Conturile de stocuri şi producţie în curs de execuţie..... 110
2. Conturile de creanţe..... 111
3. Conturi de investiţii financiare şi disponibilităţi băneşti..... 112
13.2. CONTURILE DE DATORII PE TERMEN SCURT..... 113
13.3. CONTURILE DE CREANŢE SI DATORII PRIVIND DECONTARILE CU PERSONALUL..... 114
13.4. CONTURILE DE REGULARIZARE SAU DELIMITATIVE..... 116
CURS 14 CLASA CONTURILOR DE REZULTATE (PROCESE)..... 119
14.1. CHELTUIELILE..... 119
14.2. VENITURILE..... 119

14.3. PROFITUL..... 120
BIBLIOGRAFIE..... 124

Curs 1. ISTORICUL ȘI EVOLUȚIA CONTABILITĂȚII

1.1. SCURT ISTORIC AL CONTABILITĂŢII

Conceptul de contabilitate are valenţe multiple care au originea în derularea continuă a istoriei omenirii, marcată în mod constant de necesitatea cunoaşterii şi urmăririi modului de utilizare a resurselor economice.

Ca urmare a descoperirilor arheologice se poate susţine, astăzi, existenţa mai multor forme primitive ale contabilităţii, datând de mii de ani î.Ch., cum ar fi cele 55 urme de numărare sub forma unor crestături pe os de lup.

Contabilitatea a apărut odată cu nevoia de evidentă a bogăției (bunurilor dobândite) si s-a dezvoltat odată cu marile civilizaţii.

In civilizaţia sumeriană -2500 i.e.n.- apar marile bogăţii. Aceasta este absolvita de civilizatia Babiloniană 1900 i.e.n . Primul autor notabil de contabilitate este suveranul Hammurabi, al şaselea rege al primei dinastii a Babilonului (2002-1960 î.Ch.). Din perioada domniei sale au fost descoperite numeroase tăbliţe cuneiforme, cu texte privind ţinerea legală a conturilor. Pe aceste tăbliţe existau înscrise cifre, efectuate adunări lungi şi verificări de calcule. Totalurile lunare şi anuale erau înregistrate pe tăbliţe mai mari, cu numeroase coloane de cifre. În evoluţie, pe suprafaţa acestor tăbliţe, aproximativ în anul 2000 î.Ch., au apărut elementele esenţiale ale unui cont de posturi suprapuse, respectiv: înregistrarea categoriei de obiecte livrate; numele părţilor din contract; menţiunea livrărilor totale sau parţiale.

Din conţinutul documentelor (având ca suport papirusul), ce datează din epoca Egiptului ocupat de greci (anul 300 î.Ch.), au fost decodificate note, conturi, devize şi chitanţe.

Prin decodificarea papirusului lui Zenon s-a probat că la acea vreme:

➢ exista distincţie între conturile de fluxuri reale (produse agricole) şi conturile de fluxuri monetare;

➢ se utilizau balanţe lunare şi situaţia contului „Casa”;

➢ se conduceau jurnale, care dădeau detalii despre înregistrările cotidiene şi conturi mai generale, care rezumau tranzacţiile mai multor zile.

Primele centre contabile în Grecia antică au fost templele, sub ocrotirea lor desfăşurându-se toată viaţa publică şi privată. Aici au loc schimburile, aici apar primele bănci de depuneri care reunesc practictoate elementele tehnicii financiare moderne. Primii bancheri ţineau un registru-jurnal sau "efemeridele", în care detaliau operaţiunile zilnice scriind veniturile şi cheltuielile cronologic, unele sub altele, permiţând operaţiuni de adunare şi scădere. Registrele aveau valoare probatorie.

La romani cărţile contabile purtau numele de calendarita.

Bancherii romani, precişi şi meticuloşi, au perfecţionat tehnica contabilă deschizând conturi pentru terţi. Lor li se datorează separarea încasărilor de plăţi prin folosirea în registrul de casă a 2 (două) coloane numite acceptum (credit) şi expensum (debit). La Roma obligaţia de-a ţine registrele revenea şefului familiei. Această obligaţie, în general morală, putea deveni în anumite împrejurări juridică.

Cicerone (106-43 î.Ch.) este cel care aduce precizări în legătură cu registrele contabile la romani. Principalul document contabil era un jurnal de venituri şi cheltuieli (Codex accepti et expensi). Registrul în care se ţinea evidenţa tuturor operaţiunilor, fără spaţii sau ştersături, un fel de Carte mare de astăzi, era Codex rationum.

În Evul Mediu se produce o discontinuitate în evoluţia civilizaţiei romane astfel încât are loc o stagnare a contabilităţii, generată probabil şi de restrângerea ariilor de comerţ şi dezvoltarea economiei feudale.

În această epocă registrele contabile se numesc „memoriale" şi în ele se înregistrează creanţele şi datoriile în ordine cronologică.

În alte memoriale se înregistrau operaţiuni de casă şi inventare. Aceste documente erau ţinute, mai ales, de călugării din abaţii.

În perioada cruciadelor are loc o dezvoltare a creditului şi se formează puteri economice şi financiare internaţionale sub forma ordinelor militaro-religioase (ca acela al Templierilor). Acestea ţineau o evidenţă strictă a veniturilor, a cheltuielilor şi a clienţilor, transformând mănăstirile în fortăreţe unde îşi ţineau în siguranţă valorile. Evidenţa se

ţinea într-un adevărat cont curent care avea în debit sumele datorate de client, în credit plăţile făcute de acesta, soldul reprezentând datoria.

Memorialul a evoluat înspre contabilitatea în partidă simplă odată cu diversificarea unităţilor de producţie şi de servicii, precum şi cu creşterea complexităţii tranzacţiilor. Se nasc astfel, conturile ca ansambluri coerente ce sunt ataşate unui tip de operaţie sau unei entităţi de exploatare. Aceste conturi se ţin la început pe o singură coloană apoi evoluează în dispunere veneţiană (două coloane alăturate).

Necesităţile economice determină apariţia unor conturi particulare cum ar fi contul „Capital" (utilizat de companii pentru asociaţii lor) sau contul „Profit şi pierdere" care ţine evidenţa rezultatului afacerii.

Sfârşitul Evului Mediu caracterizat prin dezvoltarea legăturilor comerciale, extensia creditului, efectuarea de operaţiuni în oraşe îndepărtate de cele de origine şi manipularea de capitaluri tot mai importante, determină adaptarea şi perfecţionarea contabilităţii pentru a face faţă noilor exigenţe.

Începând cu sfârşitul sec. al XIII-lea, evidenţa se ţinea într-un cont pentru client şi în altul pentru furnizor. Fiecare operaţie determină două înregistrări: una în contul de clienţi sau furnizori şi una în contul de casă. Aceasta presupune ţinerea de registre diferite.

Pe măsură ce fenomenele economice deveneau tot mai complexe, sumele aceloraşi persoane se dispersau tot mai mult în evidenţă, astfel încât comerciantul trebuia să reconstituie, prin punctaj, totalurile unui corespondent dat, privind creditul acordat şi rambursările făcute. Urmare acestui fapt, a fost necesar să se realizeze anumite legături între conturile de persoane şi cele tradiţionale de încasări şi plăţi.

Până prin anul 1290, comercianţii conduceau două registre:

➢ unul, intitulat „registrul intrărilor şi ieşirilor" (încasărilor şi plăţilor) şi corespundea la acea dată contabilităţii simple;

➢ altul, denumit „registrul creditorilor şi debitorilor" şi era un registru al conturilor de persoane.

De fiecare dată când se efectuau operaţiuni în contul unei persoane (terţ), trebuia procedat la două înregistrări: una, în contul de persoane şi cealaltă, în contul de încasări şi

plăţi.

Aceste două înregistrări, efectuate concomitent, au condus pe contabili, începând cu anul 1290, la partida dublă, prin reunirea conturilor de persoane cu contul unic, tradiţional, de încasări şi plăţi, creându-se, astfel, anumite legături, generate de natura lucrărilor. Din aceste legături a rezultat marea reformă a contabilităţii comerciale, respectiv dubla înregistrare a fenomenelor economice.

Contabilitatea în partidă dublă s-a dezvoltat odată cu bogăţiile marilor oraşe ale Italiei: Florenţa, Veneţia şi Genova când, la sfârşitul Evului Mediu, apar o serie de autori de contabilitate, din care se remarcă Luca Paciolo.

Născut în anul 1445, în prima parte a vieţii sale, Luca Paciolo a desfăşurat activităţi rezervate clericilor, fiind educator la o familie burgheză, iar între anii 1477 şi 1480 a predat matematicile la Perugia.

Luca Paciolo s-a plasat în istorie prin cele două tratate, ce sintetizează cunoştinţele ştiinţifice ale epocii: „Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita" şi „Divina Proportione".

Primul tratat a apărut la Veneţia în anul 1494 (republicat în latină în 1523) şi este o mică enciclopedie de cunoştinţe matematice, contabilităţii fiindu-i rezervat numai capitolul IX, intitulat „Tractatus particularis de computis et scripturis" (Tratat particular despre conturi şi înregistrări).

În evoluţie, până la apariţia contabilităţii în partidă dublă, au trecut două secole. Luca Paciolo nu este inventatorul ei, ci primul autor care a prezentat pentru prima dată, de o manieră coerentă, principiile partidei duble şi a asigurat răspândirea ei.

În tratatul său, Luca Paciolo consemnează utilizarea a trei registre contabile:

➢ memorialul: care permite înregistrarea tuturor operaţiilor fără analiză, în moneda în care s-au efectuat tranzacţiile;

➢ jurnalul: în care operează articolele contabile pe debit şi credit şi îndeplineşte dublul rol: de reclasificare a operaţiunilor cronologice şi de exprimare a acestora într-o singură unitate de cont (monedă);

➢ cartea mare: în care debitele şi creditele sunt diferenţiate cu claritate, pe conturi.

Tot în lucrarea sa, Luca Paciolo recomandă să se facă inventarul tuturor bunurilor personale şi ale exploatării (unităţii patrimoniale) comerciantului.

Generalizarea contabilităţii în partidă dublă în ţările europene se accelerează odată cu descoperirea tiparului (sec. al XV-lea). Înfăţişarea actuală a contabilităţii o datorăm Franţei unde în 1673, printr-o ordonanţă a lui Colbert, comercianţii sunt obligaţi să ţină registre contabile şi cartea-jurnal primeşte calitatea probatorie în justiţie. Astfel, contabilitatea devine un instrument de control al statului aşa cum este şi în prezent, prin rolul fiscal pe care îl joacă.

În România în 1637, apare Pravila Comercială din Transilvania care cuprinde reguli de aplicare a contabilităţii în partidă dublă.

În 1859, în Monitorul Oficial al Moldovei a fost publicată structura cursului de contabilitate conceput de Ion Ionescu de la Brad în 15 lecţii.

În 1913 se înfiinţează ACADEMIA DE ÎNALTE STUDII COMERCIALE ŞI INDUSTRIALE din Bucureşti, unde se studiază şi publică contabilitatea.

Dezvoltarea funcţiei contabilităţii de furnizare a datelor (determinarea rezultatelor şi a situaţiei patrimoniale), este legată de apariţia societăţilor anonime şi a legislaţiei privitoare la acestea (mijlocul sec. al XIX-lea în Germania şi 1867 în Franţa).

Calea contabilităţii analitice care se va numi contabilitate de gestiune este deschisă de dezvoltarea marii industrii începând cu a doua jumătate a sec. al XIX-lea, odată cu necesitatea cunoaşterii costului produselor.

În secolul al XX-lea, se elaborează norme şi reglementări contabile pe care statul le impune tuturor organizaţiilor. Germania este prima care, în 1937, adoptă un plan contabil numit „planul Göring”.

În fosta U.R.S.S. primul plan contabil este elaborat în 1925 şi cu ajutorul lui sunt urmărite planurile economice cincinale.

În SUA, criza din 1929 determină, din raţiuni de informare financiară, editarea primelor reguli contabile esenţiale chiar dacă problema definirii metodelor şi principiilor contabile generale a fost pusă mult mai devreme.

În Franţa, prima reglementare contabilă datează din 1942 (sub regimul de la Vichy),

apoi în 1947 este elaborat un plan contabil inspirat din cel elaborat în 1942. Se revizuieşte în 1957, iar versiunea actuală a fost promulgată sub formă de Lege în 1982.

I.2. DEFINIŢIA CONTABILITĂŢII

Prima definiţie dată contabilităţii aparţine tot lui Luca Paciolo, potrivit căruia: *„contabilitatea este considerată ca un ansamblu de principii şi reguli privind înregistrarea în partidă dublă a averii ce aparţine unui negustor, precum şi toate afacerile acestuia, în ordinea în care au avut loc”.*

În concepţia sa, partida dublă este definită prin prisma ecuaţiei de schimb dintre avere şi capital. Fiecare mişcare intervenită în masa averii şi implicit a capitalului este reprezentată ca un raport între primire şi dare, respectiv între debitor, cel care primeşte valoarea şi creditor, cel care o avansează. Prin această judecată, Luca Paciolo a formulat principiul fundamental al contabilităţii, iar după unii autori a pus bazele teoretice ale contabilităţii ca disciplină ştiinţifică.

Legea contabilităţii nr.82/1991 defineşte **contabilitatea ca fiind instrumentul principal de cunoaştere, gestiune şi control al patrimoniului şi al rezultatelor obţinute, care trebuie să asigure**:

a) înregistrarea cronologică şi sistematică, prelucrarea şi păstrarea informaţiilor cu privire la situaţia patrimoniului şi rezultatele obţinute, atât pentru necesităţile proprii ale firmei, cât şi în relaţiile acesteia cu asociaţii sau acţionarii, clienţii, furnizorii, băncile, organele fiscale şi alte persoane fizice şi juridice;

b) controlul operaţiunilor patrimoniale efectuate şi al procedeelor de prelucrare utilizate, precum şi exactitatea datelor contabile furnizate;

c) furnizarea informaţiilor necesare stabilirii patrimoniului naţional, precum şi întocmirii balanţelor financiare şi a bilanţului pe ansamblul economiei naţionale.

În cartea „Bazele contabilităţii”, profesorii universitari Oprea Călin, Ristea Mihai, Văduva Ilie şi Horia Neamţu dau următoarea definiţie: *„Ştiinţa contabilităţii reprezintă un sistem coerent de obiective şi principii fundamentale, legate între ele, susceptibile să*

conducă la definirea de norme solide privind construirea şi comunicarea informaţiei privitoare la situaţia netă şi financiară a patrimoniului, precum şi la rezultatele obţinute”.

Ca o sinteză a celor expuse, se constată că în toate orânduirile sociale s-a simţit nevoia folosirii contabilităţii pentru a evidenţia, sintetiza, controla, analiza şi interpreta fenomenele legate de activitatea economică a societăţii omeneşti, devenind indispensabilă pentru întreprinderi şi întreprinzători.

Astăzi, prin automatizarea şi informatizarea lucrărilor de contabilitate, tehnica contabilă a ajuns la un înalt nivel de perfecţionare, depăşindu-şi rolul său stabilit de secole, de a produce documente de închidere a unei perioade de gestiune, la o tehnică largă de culegere şi tratare a informaţiei, trecând, astfel, de la stadiul de înregistrare a fenomenelor trecute, către previzionarea evoluţiei viitoare a activităţii economice.

Definiţia modernă a contabilităţii este mult mai complexă pentru că trebuie să furnizeze informaţii cantitative, în special de natură financiară, privind entităţile economice şi care urmează a fi folosite în luarea deciziilor economice (o entitate economică reprezintă o unitate – de exemplu o întreprindere – care are o existenţă independentă). Contabilitatea exprimă efectele tranzacţiilor (operaţiunilor) şi evenimentelor (faptelor) asupra situaţiei economico-financiare, cât şi asupra performanţei unităţii economice, pentru a asigura informaţiile necesare utilizatorilor interni şi externi. Ea reprezintă un sistem informaţional care măsoară, prelucrează şi transmite informaţii financiare despre o entitate economică identificabilă. Aceste informaţii permit utilizatorilor să opteze pentru un consum raţional de resurse în procesul desfăşurării activităţilor de producţie şi comerciale.

Curs 2. CONTABILITATEA - COMPONENTA PRINCIPALA A SISTEMULUI INFORMATIONAL ECONOMIC

2.1. LOCUL ŞI ROLUL CONTABILITĂŢII

Contabilitatea face legătura dintre activităţile economice şi factorii de decizie. În primul rând, contabilitatea măsoară (cuantifică) activităţile economice, înregistrând datele necesare pentru o folosire ulterioară. În al doilea rând, datele sunt stocate cât timp este necesar, urmând a fi prelucrate pentru a deveni informaţii utile. În final, informaţiile sunt transmise (comunicate), prin intermediul rapoartelor, factorilor de decizie.

Se poate afirma că datele brute ce privesc activităţile economice reprezintă un input în sistemul contabil, iar informaţia prelucrată, folosită de factorii de decizie - output-ul.

Legat de noţiunea de contabilitate, important este de a determina legătura ei cu ţinerea registrelor, cu prelucrarea electronică a datelor şi cu sistemul informaţional managerial.

Ţinerea registrelor reprezintă procesul de înregistrare a operaţiunilor economico-financiare şi de păstrare a acestora. Aceasta este o componentă mică (repetitivă), dar importantă a contabilităţii. Dar, contabilitatea cuprinde proiectarea unui sistem informaţional care să facă faţă necesităţilor utilizatorului. Contabilitatea are ca obiective: analiza, proiectarea şi utilizarea informaţiei şi care se realizează prin proiectarea sistemelor, elaborarea bugetelor, analiza costurilor, auditul etc.

Prelucrarea electronică este realizată prin intermediul computerului care este folosit pentru colectarea, organizarea şi transmiterea cu viteză mărită a unor cantităţi mari de informaţii. Trebuie reţinut că un computer nu acoperă funcţiile unui contabil, el nu este decât un instrument creat pentru rutina evidenţei documentelor şi pentru calcule complexe.

Sistemul informaţional managerial constă în subsisteme inter-conectate, care furnizează informaţiile necesare pentru funcţionarea unei întreprinderi. Dintre acestea, sistemul informaţional contabil este cel mai important întrucât deţine rolul principal în

direcţionarea fluxului de date economice către toate compartimentele unei întreprinderi şi către terţii interesaţi, din afara întreprinderii. Contabilitatea reprezintă nucleul financiar al sistemului informaţional managerial. Dar, sistemul informaţional managerial foloseşte (prelucrează) un volum mare de informaţii nefinanciare (de exemplu, departamentele de marketing sunt interesate de stilul sau ambalajul produselor firmelor concurente). Informaţiile furnizate de contabilitate stau la baza procesului decizional atât în interiorul întreprinderii, cât şi în exteriorul ei. Atunci când o decizie vizează probleme economice, **contabilitatea oferă informaţii cantitative pentru trei funcţii: planificare, control şi evaluare.**

2.2. TIPURI DE ÎNTREPRINDERI

- **Societatea pe acţiuni (SA)**
  - Caracteristica principala: limitarea răspunderii fiecărui acţionar la nivelul capitalului subscris
  - Capitalul social este divizat în acţiuni
- **Societatea în comandită pe acţiuni (SCA)**
  - Este asemănătoare cu societatea in comandită simplă
  - Capitalul social este divizat în acţiuni
- **Societatea în comandită simplă (SCS)**
  - 2 tipuri de asociaţi:comanditaţi şi comanditari
  - Caracteristica principala:

    - comanditaţii răspund solidar şi nemărginit pentru obligaţiile societăţii

    - comanditarii răspund în limita capitalului subscris
- **Societatea în nume colectiv (SNC)**
  - Caracteristica principală:păstrează obligaţia solidară(în egală măsură) si nemărginita a asociaţilor pentru operaţiunile efectuate in numele societăţii
- **Societatea cu răspundere limitată (SRL)**
  - Caracteristica principală: limitarea răspunderii asociaţilor pentru obligaţiile societăţii la capitalul subscris de fiecare asociat

- Capitalul social este divizat în părţi sociale

2.3. DELIMITAREA NOŢIUNILOR DE CONTABILITATE FINANCIARĂ ŞI CONTABILITATE DE GESTIUNE

În mod curent, se face distincţie între două domenii: contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune. Contabilitatea financiară furnizează informaţia contabilă care este destinată utilizatorilor externi: investitorii, creditorii, salariaţii, guvernul sau publicul larg şi este concretizată prin situaţiile financiare (situaţii de sinteză). Administratorii întreprinderilor, anual, trebuie să întocmească un set de situaţii financiare în formă standardizată care conţine: bilanţ, cont de profit şi pierdere, tabloul fluxurilor de numerar şi note explicative la acestea.

Bilanţul este o situaţie centralizatoare (de stoc) care prezintă resursele unei întreprinderi la un moment dat, contul de profit şi pierdere şi tabloul fluxurilor de numerar sunt situaţii de flux; prima cuprinde rezultatele activităţii desfăşurate de întreprindere pe o anumită perioadă de timp, iar cea de-a doua prezintă modul cum a evoluat numerarul între începutul şi sfârşitul unei perioade de timp. Situaţiile financiare sunt însoţite de un raport de gestiune prin care conducerea întreprinderii prezintă principalele componente ale activităţii (de exploatare şi financiară), precum şi evoluţia lor previzibilă.

Contabilitatea de gestiune furnizează informaţia contabilă cuantificată, prelucrată şi transmisă pentru utilizare internă de către management. Informaţia priveşte costul produselor, comportamentul cheltuielilor în raport cu volumul activităţii sau profitabilitatea pe produs. Rapoartele sunt prezentate conducerii întreprinderii la intervale scurte de timp: zilnic, săptămânal sau lunar şi se circumscriu unor subdiviziuni ale întreprinderii, numite centre de responsabilitate sau de profit.

2.4. STRUCTURI ORGANIZATORICE PRIVIND CONTABILITATEA

- *Contabilitatea întreprinderii* = contabilitatea organizată şi condusă la nivelul întreprinderilor;

- *Contabilitatea organizată şi condusă de către persoanele fizice şi juridice fără scop lucrativ;*
- *Contabilitatea trezoreriei=c*ontabilitatea finanţelor publice privind execuţia de casă a bugetului statului, a bugetelor locale, a bugetului asigurărilor sociale de stat, constituirea şi utilizarea mijloacelor extrabugetare şi a fondurilor cu destinaţie specială, gestiunea datoriei publice, precum şi alte operaţiuni financiare efectuate în contul instituţiilor publice;
- *Contabilitate publică* =contabilitatea situaţiei şi mişcării; patrimoniului instituţiilor publice.
- *Contabilitatea naţională*=contabilitatea la nivel macroeconomic;
- *Contabilitatea bancara*.

2.5. ETICA PROFESIONALĂ CONTABILĂ

- **Etica reprezintă un cod de conduită care se aplică în mod curent în viaţa de zi cu zi. Ea are in vedere corectitudinea sau incorectitudinea unor fapte (acţiuni).**
- Legea contabilităţii nr. 82/1991 prevede că, deşi răspunderea pentru organizarea şi ţinerea contabilităţii revine administratorului, directorul financiar – contabil (contabilului şef) împreună cu personalul din subordine răspunde de ţinerea contabilităţii conform legii
- Directorul financiar – contabil trebuie să aibă studii economice superioare. În cazul în care contabilitatea nu se ţine de persoane autorizate, răspunderea revine patronului sau altei persoane care are obligaţia gestionării patrimoniului.

Curs 3. OBIECTUL SI METODA CONTABILITATII

3.1. OBIECTUL CONTABILITĂȚII

Contabilitatea

- este o componentă a sistemului ştiinţei economice
- a apărut din nevoia de a răspunde la problema gestiunii *valorilor economice* dintr-o entitate

Structurile calitative folosite pentru a personifica această separare au fost după caz, cele de *avere, capital, patrimoniu* şi recent (conform I.F.R.S.) *resurse economice*

- În plan juridic – orientarea este făcută pe structura calitativă de patrimoniu care reprezintă totalitatea resurselor materiale şi băneşti aduse de fiecare din asociaţi drept aport, precum şi acelea pe care societatea le dobândeşte ulterior. Toate acestea formează AVEREA unităţii respective.
- Pentru ca patrimoniul să existe sunt necesare două elemente independente, unul persoană fizică sau juridică, ca subiect de drepturi şi obligaţii şi altul în bunuri economice, ca obiecte de drepturi şi obligaţii. Deci, patrimoniul reprezintă totalitatea drepturilor şi obligaţiilor cu valoare economică aparţinând unei persoane fizice sau juridice, precum şi bunurile la care se referă.

- ***Definiţia patrimoniului:***

totalitatea drepturilor şi obligaţiilor cu valoare economică aparţinând unei persoane fizice sau juridice, precum şi bunurile la care se referă.

3.2. TEORII (CONCEPŢII) CU PRIVIRE LA OBIECTUL CONTABILITĂŢII

- ***Concepţia juridică***

- patrimoniul reprezintă totalitatea bunurilor aparţinând unei persoane fizice sau juridice, dobândite în cadrul relaţiilor de drepturi şi obligaţii;

BUNURI ECONOMICE = DREPTURI + OBLIGAŢII

- ***Concepţia economică***

➢ patrimoniul are la bază structura calitativă de *resurse economice*.

RESURSE = UTILIZĂRI

RESURSELE sau izvoarele de finanţare ale entităţii pot fi:

- *Resurse proprii, asigurate de către proprietar*
- *Resurse atrase sau străine, furnizate de terţe persoane (bancheri, furnizori, alte persoane)*
- *Resurse rezultat, sub forma profitului realizat la încheierea exerciţiului contabil.*

- ***UTILIZĂRILE pot fi:***

✓*Utilizări permanente sau stabile, adică bunuri de folosinţă îndelungată (mai mare de un an)*

✓*Utilizări temporare sau curente*

✓*Utilizări rezultate sub forma de pierdere generată de o activitate nerentabilă*

CONDITIE OBLIGATORIE A CONTABILITĂŢII

Prezentarea simultana a patrimoniului prin prisma juridicului si a economicului

3.3. ELEMENTE ALE OBIECTULUI CONTABILITĂŢII

Contabilitatea, ca ştiinţă, foloseşte elemente specifice: ACTIVUL, CAPITAL PROPRIU ŞI DATORII, VENITURI ŞI CHELTUIELI.

Activul, capitalul propriu plus datoriile sunt structuri globale specifice relaţiilor de investiţii şi finanţări a elementelor patrimoniale, iar cele de cheltuieli şi venituri sunt specifice relaţiilor de transformări a elementelor de patrimoniu în cadrul proceselor economice.

- **mijloacele economice** formează conţinutul activului şi reflectă bunurile economice privite sub aspectul utilităţii şi funcţionalităţii.

- **sursele de finanţare** formează conţinutul pasivului (capital propriu + datorii) şi reflectă modul de dobândire economică şi susţinere financiară a activului.

Cadrul conceptual I.A.S.B. (Comitetul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate) nu utilizează noţiunea de patrimoniu în definirea elementelor descrise în situaţiile financiare. Totodată, nu se formulează în mod explicit altă categorie în măsură să substituie „patrimoniul", ci apelează direct la elementele de activ, datorii, capital propriu, cheltuieli, venituri.

A. Structuri de activ

Un activ, conform I.A.S.B., reprezintă o resursă controlată de întreprindere ca rezultat al unor evenimente trecute şi de la care se aşteaptă să genereze beneficii viitoare pentru întreprindere. Beneficiile economice privesc capacitatea activelor de a se transforma în numerar sau în echivalente ale numerarului (prin vânzare) sau de a reduce ieşirile de numerar (exemplu: un proces alternativ de producţie prin care se diminuează costurile).

Activele pot fi definite după *conţinutul economic* ca mijloace economice care au o durată mai mare de un an de funcţionare şi care se consumă treptat şi mijloace economice care se consumă dintr-o dată, care trebuie reînnoite.

Gradul de lichiditate *are în vedere capacitatea fiecărui mijloc economic de a parcurge mai încet sau mai rapid calea normală a ciclului de exploatare până la transformarea în bani.*

Activul cuprinde imobilizări (active imobilizate), active circulante şi active de regularizare şi asimilare.

1. Activele imobilizate se desfăşoară pe următoarele structuri:

- imobilizări necorporale sau nemateriale: cheltuieli de constituire; cheltuieli de cercetare – dezvoltare; cheltuieli cu descoperirea rezervelor de substanţe minerale utile; drepturi de proprietate industrială şi intelectuală; fondul comercial; altele;

- imobilizări corporale: terenuri; mijloace fixe (construcţii, instalaţii tehnice, mijloace de transport, utilaje şi instalaţii de lucru, aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare, animale şi plantaţii, mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie);

- imobilizări financiare: titluri de participare - cumpărări de acţiuni sau titluri de valoare emise de alte societăţi; titluri imobilizate ale activităţii de portofoliu (cumpărări de obligaţiuni emise de alte societăţi); alte titluri şi creanţe imobilizate (creanţe legate de participaţii, împrumuturi, garanţii).

2. Active circulante (curente) care cuprind:

- stocuri şi produse în curs de execuţie: materii prime; materiale consumabile; producţia în curs de execuţie; produse; animale şi păsări; mărfuri; ambalaje; obiecte de inventar; baracamente şi amenajări provizorii;

- creanţe: clienţi, debitori diverşi;

- investiţii financiare pe termen scurt (titluri de plasament);

- disponibilităţi băneşti: casa, conturi curente la bănci, etc.

3. Active de regularizare şi asimilate: cheltuieli înregistrate în avans.

B. Structuri de capital propriu

Capitalul propriu reprezintă interesul rezidual al acţionarilor în activele unei entităţi după deducerea tuturor datoriilor sale (se calculează ca diferenţă dintre activele întreprinderii şi datoriile sale).

Capitalurile proprii (surse proprii) cuprind: capital social sau capital individual,acţiuni proprii răscumpărate, prime legate de capital, diferenţe din reevaluarea activelor, rezervele, rezultatul reportat, rezultatul exerciţiului .

C. Structuri de datorii

O datorie reprezintă o obligaţie actuală a întreprinderii ce decurge din evenimentele trecute prin a cărei decontare se aşteaptă să rezulte o ieşire de

resurse care încorporează beneficii economice. Decontarea (diminuarea) unei datorii se poate face prin plata în numerar, transferul altor active, prestarea de servicii sau înlocuirea unei obligaţii cu o altă obligaţie.

Datoriile (surse străine, atrase) pot fi pe termen lung (mai mari de 1 an) sau termen scurt şi cuprind: credite bancare; împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni; furnizori; datorii fiscale; datorii salariale, sociale; datorii faţă de asociaţi şi creditori diverşi.

Provizioanele sunt destinate să acopere datoriile a căror natură este clar definită şi care la data bilanţului este probabil să existe, sau este cert că vor exista, dar care sunt incerte în ceea ce priveşte valoarea sau data la care vor apărea. Acestea cuprind: provizioane pentru litigii, pentru garanţii acordate, pentru reparaţii capitale, pierderi schimb valutar.

Pasivele de regularizare includ: venituri înregistrate în avans, subvenţii. Veniturile în avans reprezintă acele sume încasate înaintea de data bilanţului dar care se referă la exerciţiul financiar ulterior.

Pasivul reprezintă *sursele de finanţare* a mijloacelor economice şi gradul de exigibilitate a acestora şi cuprinde capitalurile proprii, provizioanele şi datoriile.

Exigibilitatea *se referă la termenul lor de decontare, iar finanţarea poate fi proprie (capitalul propriu – fapt ce îi conferă şi dreptul asupra patrimoniului) sau străină – când este asigurată de terţe persoane.*

D. Structuri de cheltuieli şi venituri

Mişcările şi transformările cantitative şi calitative în structura patrimoniului unităţii sunt reflectate în contabilitate cu ajutorul cheltuielilor şi veniturilor.

Conform I.A.S.B., **cheltuielile** desemnează în expresie valorică operaţiunile patrimoniale referitoare la cumpărarea şi consumarea bunurilor economice.

Cheltuielile reprezintă micşorări de beneficii economice în perioada exerciţiului determinate de ieşiri sau scăderi ale valorii activelor sau creşteri ale

datoriilor, şi au ca efect micşorarea capitalului propriu, altele decât rambursările către proprietar.

În funcţie de destinaţiile lor, cheltuielile se clasifică:

- ***Cheltuieli de exploatare*** – ocazionate de activitatea curentă şi cuprind:

- cheltuieli cu materiile prime, materiale consumabile şi obiecte de inventar;

- cheltuieli cu plata serviciilor şi lucrărilor prestate;

- cheltuieli privind amortizările şi provizioanele;

- cheltuieli cu salariile; cheltuieli cu impozitele şi taxele.

- ***Cheltuieli financiare*** – sunt legate de activitatea financiară şi cuprind:

  - pierderi de creanţe legate de participaţii;

  - pierderi din vânzarea titlurilor de plasament;

  - diferenţe nefavorabile de curs;

  - dobânzile curente aferente împrumuturilor primite;

  - sconturi acordate clienţilor;

  - alte cheltuieli.

- ***Cheltuieli extraordinare*** – sunt acele cheltuieli care nu sunt legate de activitatea normală, curentă a unităţii patrimoniale.

Veniturile desemnează expresia bănească a producţiei stocate, a producţiei livrate şi subvenţiilor pentru investiţii primite.

Conform I.A.S.B., **veniturile** reprezintă creşterea beneficiilor economice în perioada exerciţiului, sub formă de intrări sau creşteri ale activelor sau descreşteri ale datoriilor, care se concretizează în creşteri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din contribuţii ale acţionarilor.

Veniturile sunt structurate, potrivit naturii lor în:

- ***Venituri din exploatare*** sunt venituri legate de activitatea curentă, normală a activităţii şi cuprind:

- venituri din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor executate, şi serviciilor prestate;

- venituri din producţia stocată;

- venituri din producţia imobilizată;

- venituri din subvenţii de exploatare;
- alte venituri.

- ***Venituri financiare*** sunt venituri din activitatea financiară şi cuprind:
  - venituri din participaţii venituri din alte imobilizări financiare;
  - venituri din creanţe imobilizate;
  - venituri din titluri de plasament;
  - venituri din diferenţe de curs valutar;
  - venituri din dobânzi;
  - venituri din sconturi obţinute;
  - alte venituri.
- ***Venituri extraordinare*** sunt acele venituri ce nu sunt legate de activitatea normală a unităţii.

Echilibrul dintre cheltuieli şi venituri se realizează prin ecuaţia conform căreia:

VENITURI – CHELTUIELI = REZULTAT

Rezultatul îmbracă forma profitului (venituri > cheltuieli) sau pierderii (venituri < cheltuieli).

Potrivit Legii contabilităţii, obiectul contabilităţii îl constituie reflectarea în expresie bănească a bunurilor mobile şi imobile inclusiv solul, bogăţiile naturale, zăcămintele şi alte bunuri cu potenţial economic, disponibilităţile băneşti, titlurile de valoare şi obligaţiile patrimoniale, precum şi mişcările şi modificările intervenite în urma operaţiilor patrimoniale efectuate, cheltuieli, venituri şi rezultatul obţinut de acestea.

3.4. METODA CONTABILITĂŢII

Noţiuni generale privind metoda contabilităţii

Ca orice disciplină ştiinţifică, contabilitatea, având un obiect propriu de cercetare ce condiţionează modul în care el trebuie studiat şi interpretat, are totodată şi o anumită *metodă specifică* de lucru pentru realizarea obiectului său. Prin aceasta se conturează şi mai bine poziţia contabilităţii în sistemul

clasificării generale a ştiinţelor economice, relaţiile ei cu disciplinele înrudite, importanţa şi sarcinile pe care le are în sistemul cunoaşterii

Metoda este o cale raţională de urmat pentru atingerea unui scop, iar procedeul este numai o manieră de a atinge un scop

Fiecare ştiinţă foloseşte o singură metodă de cercetare, în componenţa căreia se cuprind mai multe procedee.

Metoda contabilităţii *cuprinde un ansamblu de procedee aflate într-o strânsă corelaţie şi intercondiţionare ca un tot unitar, în vederea stabilirii normelor şi principiilor cu caracter special pe care se fundamentează contabilitatea ca disciplină ştiinţifică şi cu ajutorul cărora cercetează starea şi mişcarea elementelor patrimoniului unităţilor economice şi sociale pentru a sesiza legăturile dintre ele, ca pe această bază să calculeze rezultatele finale, să analizeze şi să controleze activitatea desfăşurată de unităţile respective.*

Procedeele metodei contabilităţii:

- procedee comune tuturor ştiinţelor
- procedee specifice metodei contabilităţii
- procedee ale metodei contabilităţii, utilizate şi de alte discipline economice.

3.4.1. Procedee comune tuturor ştiinţelor:

Observaţia este faza iniţială a cercetării obiectului de studiu al oricărei ştiinţe. Procesele economice se pot exprima valoric, consemnate în documente.

Raţionamentul constă în judecata logică a fenomenelor şi proceselor economice observate, pentru a ajunge la concluzii valide.

Compararea este alăturarea a două sau mai multe fenomene şi procese economice exprimate valoric cu scopul stabilirii asemănărilor şi deosebirilor dintre ele şi desprinderii de concluzii.

Clasificarea este acţiunea de împărţire sistematică a obiectelor şi fenomenelor în funcţie de asemănări şi deosebiri.

Analiza este procedeul ştiinţific de cercetare care se bazează pe studierea sistematică a fiecărui element component.

Sinteza este procedeul ştiinţific de cercetare a fenomenelor ce se bazează pe trecerea de la particular la general, de la simplu la compus.

3.4.2. Procedee specifice metodei contabilităţii.

Bilanţul – este cel mai reprezentativ procedeu al metodei contabilităţii, prin care se înfăptuieşte dubla reprezentare şi prin care se reflectă situaţia patrimoniului în întregul său şi rezultatele financiare ale activităţii unităţii la un moment dat. Bilanţul este completat cu anexa la bilanţ şi contul de profit şi pierdere, care explică şi detaliază anumite date cuprinse în bilanţ.

Contul – este procedeul prin care se reflectă existenţa şi mişcarea fiecărui element patrimonial, ca efect al operaţiilor economico-financiare din întreprindere.

Planul de Conturi General - Totalitatea conturilor sau Sistemul de Conturi

Balanţa de verificare – este procedeul prin care se centralizează datele înregistrate în conturi şi se controlează exactitatea lor. Asigură respectarea în contabilitate a dublei înregistrări a elementelor patrimoniale. Balanţa de verificare îndeplineşte şi o funcţie de control, constituind puntea de legătură dintre cont şi bilanţ.

3.4.3. Procedee comune şi altor discipline economice

- ***Documentaţia*** serveşte la consemnarea operaţiilor economice şi financiare în locul şi momentul producerii lor, în vederea înregistrării în contabilitate.
- ***Evaluarea*** – reprezintă cuantificarea în expresie valorică a existenţei şi mişcării elementelor patrimoniale în scopul reflectării lor în contabilitate. Evaluarea constă în transformarea unităţilor naturale în unităţi monetare cu ajutorul preţurilor.

- ***Calculaţia*** – este procedeul prin care se colectează şi repartizează cheltuielile pe destinaţii, activităţi, secţii, faze de fabricaţie, decontarea producţiei, precum şi calculul costului de producţie al produselor fabricate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate, terminând cu stabilirea rezultatelor finale
- ***Inventarierea*** – asigură stabilirea situaţiei reale a patrimoniului fiecărei unităţi şi cuprinde toate elementele patrimoniale, precum şi bunurile deţinute cu orice titlu de unitate.

3.5. PRINCIPII, NORME SI CONVENŢII CONTABILE

3.5.1. generale ale contabilităţii:

- principiul dublei Principii reprezentări;
- principiul dublei înregistrări;
- principiul patrimoniului închis.

Principiile sau convenţiile contabile:

- reprezintă enunţuri conceptuale generale utilizate ca sistem de referinţă pentru obţinerea informaţiei contabile, referitoare la situaţia patrimoniului, situaţia financiară şi rezultatul obţinut.
- sunt cunoscute în literatura de specialitate şi sub denumirea de reguli sau norme contabile.
- Realizarea unei imagini fidele este condiţionată de respectarea cu buna-credinţă a principiilor sau convenţiilor contabile. a fost elaborat un set de norme numite principii contabile general acceptate (G.A.A.P. - Generally Accepted Accounting Principles).

Principiul dublei reprezentări

- presupune reflectarea sau consemnarea concomitentă a oricărui element patrimonial sub cele două aspecte esenţiale:
  - al componenţei şi al destinaţiei bunurilor,

- al provenienţei, al finanţarii a aceloraşi bunuri, precum şi raporturile de proprietate.

Relatia de echilibru este

ACTIV=PASIV

In cazul în care obiectul dublei reprezentări îl constituie procesele economice, activităţile interne, care transformă efortul economic sau cheltuiala într-un efect economic adecvat, (venit), relaţia de echilibru a aceluiaşi principiu devine:

REZULTATE = VENITURI - CHELTUIELI

Principiul dublei înregistrări

- presupune înregistrarea fiecărei operaţiuni economice în cel puţin două conturi, unul care se debitează şi altul care se creditează.

Principiul patrimoniului închis presupune înregistrarea tuturor operaţiunilor economice prin separarea integrală a patrimoniilor deţinute de partenerii unui raport economico-juridic: furnizor şi client, debitor şi creditor, cumpărător şi vânzător etc.

Principii şi convenţii contabile conform Legii 82/1991 a contabilităţii

Legea contabilităţii enunţă un număr de principii a căror utilizare trebuie să conducă la obţinerea unei imagini fidele:

- **Principiul prudenţei**
- **Principiul permanenţei metodelor**
- **Principiul continuităţii activitatii**
- **Principiul independenţei exerciţiului**
- **Principiul necompensării**
- **Principiul intangibilităţii bilanţului de deschidere**
- **Principiul evaluarii separate a elementelor de activ si de datorii**

Principii şi convenţii contabile conform O.M.F.P 3055/2009

- **Principiul prevalentei economicului asupra juridicului**
- **Principiul pragului de semnificaţie**
- **Principiul costului istoric**
- **Principiul menţinerii capitalului**

Reluam: Principii şi convenţii contabile conform Legii 82/1991 a contabilităţii

- **Principiul prudenţei**
  - ✓ presupune evitarea supraevaluării activelor şi veniturilor, a subevaluării pasivelor şi cheltuielilor, precum şi luarea în considerare a eventualelor pierderi, deprecieri şi riscuri
  - ✓ obligă întreprinzătorul să nu-şi supraevalueze şansele afacerii, să promoveze o viziune pesimistă asupra patrimoniului său
- **Principiul permanenţei metodelor**
  - ✓ metodele de lucru trebuie să rămână aceleaşi de la un exerciţiu la altul
  - ✓ asigură coerenţa şi compatibilitatea informaţiei contabile.
- **Principiul continuităţii activitatii**
  - ✓ porneşte de la premisa că firma îşi va continua activitatea în viitorul previzibil, nefiind afectată de o reducere sensibilă a activităţii.
  - ✓ creditorul şi în egală măsură orice potenţial investitor, sunt interesaţi de acest aspect
- **Principiul independenţei** exerciţiului (sau al autonomiei exerciţiului)
  - ✓ presupune delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor pe măsura angajării acestora şi a trecerii lor la rezultatul exerciţiului la care se referă.
  - ✓ exerciţiul financiar clasic este anul calendaristic (1 ianuarie - 31 decembrie).
- **Principiul necompensării**

- ✓ solicită **interdicţia compensărilor între elementele de avere şi cele de datorii, între creanţe şi angajamente, între elementele de Activ şi cele de Pasiv, inclusiv între cheltuieli şi venituri.**

- **Principiul intangibilităţii bilanţului de deschidere a unui exerciţiu,**
  - ✓ care **trebuie să corespundă cu bilanţul de închidere a exerciţiului anterior.**
- **Principiul evaluarii separate a elementelor de activ si de datorii**
- **Componentele elementelor de activ sau de datorii trebuie evaluate separat**

Principii şi convenţii contabile conform O.M.F.P 3055/2009

- **Principiul prevalentei economicului asupra juridicului**
  - ✓ Prezentarea valorilor din cadrul elementelor de bilant si contul de profit si pierdere se face tinand cont de fondul economic al tranzactiei sau al operatiunii raportate si nu numai de forma juridica a acestora
- **Principiul pragului de semnificaţie**
  - ✓ Elementele de bilant si de cont de profit si pierdere care sunt precedate de cifre arabe pot fi combinate daca:
    - o Reprezinta o suma nesemnificativa
    - o O astfel de combinatie ofera un nivel mai mare de claritate
    - o Comninatia este prezentata separat in notele explicative

- **Principiul costului istoric**
  - ✓ consideră că valoarea trebuie să reprezinte „costul” sau „sacrificiul” consimţit la un moment dat pentru a aduce bunul respectiv în patrimoniu, sau ceea ce ar aduce bunul dacă l-am utiliza sau vinde pe piaţă**.**
- **Principiul menţinerii capitalului**

- ✓ porneşte de la premisa că orice eveniment sau tranzacţie din viaţa întreprinderii trebuie să permită menţinerea capacitaţii de finanţare a capitalului.

Curs 4 BILANTUL – MODEL PRIVIND SITUATIA POZITIEI FINANCIARE

4.1. Definiţia bilanţului contabil

Termenul de bilanţ vine de la cuvântul italienesc „bilancia” (cu originea în latină, *bi = cu două* şi *lanx — taler),* adică „două talere”, simbolizând astfel o balanţă cu două talere. Valori de mărime egală stau faţă în faţă şi se egalează reciproc, într-unul din talere apare valoarea activului, iar în celălalt valoarea pasivului alcătuită din capitaluri proprii şi datorii.

De la prima definiţie dată de „cântar al averii”, în corelaţie cu sursele (resursele) sale de dobândire, bilanţul a format obiectul unor preocupări permanente atât pentru acela care îl întocmeşte, cât şi pentru cel care îl foloseşte ca instrument de gestiune a patrimoniului. S-a agonisit şi s-a decantat pe această linie o bogată zestre de cunoştinţe şi s-au conturat mai multe teorii cu privire la modelul bilanţ, modelarea bilanţieră a patrimoniului şi funcţiile bilanţului.

Conform principiului dublei reprezentări, resursele unităţilor economice se reflectă în contabilitate sub dublu aspect:

- concret, material, al destinaţiei şi utilităţii bunurilor pentru care se foloseşte noţiunea de ACTIVE;

- al modului de dobândire (drepturilor terţilor asupra acestora) si drepturile proprietarilor întreprinderii (capitaluri proprii) cât şi drepturile terţilor (datorii).

Activele, datoriile şi capitalul propriu sunt prezentate în bilanţul contabil.

Bilanţul este un procedeu specific metodei contabilităţii, care prezintă grupat, sistematizat şi generalizat, în expresie valorică, pe baza principiului dublei reprezentări (înregistrări), pe de o parte bunurile economice, iar pe de altă parte sursele de provenienţă ale acestora.

Bilanţul contabil reflectă poziţia financiară a întreprinderii la un moment dat, de exemplu la sfârşitul exerciţiului financiar. Exerciţiul financiar

începe la 1 ianuarie şi se încheie la 31 decembrie, cu excepţia primului an de activitate, când acesta începe la data înfiinţării (înmatriculării) entităţii economice.

Reglementările din România definesc bilanţul astfel: documentul contabil de sinteză prin care se prezintă elementele de activ şi de pasiv ale întreprinderii la încheierea exerciţiului, precum şi celelalte situaţii prevăzute de cadrul legislativ.

4.2. Forma de prezentare a bilantului unei societati:

BILANŢUL CONTABIL

Bilanţul contabil este exprimat valoric (în mii lei); potrivit dublei reprezentări, cele două părţi ale bilanţului sunt egale.

BILANŢUL CONTABIL FORMAT LISTĂ

ELEMENTE DE BILANŢ	MII LEI
A. ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	**56.800**
I. Imobilizări necorporale (valoare netă)	220
II. Imobilizări corporale (valoare netă)	56.260
III. Imobilizări financiare	320
B. ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	**15.048**
I. Stocuri	7.910
II. Clienţi	3.415
III. Inv. finc. termen scurt	
IV. Disponibilităţi banesti	3.723
C. CHELTUIELI ÎNREGISTRATE ÎN AVANS	**0**
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE PÂNĂ LA UN AN	**12.100**
I. Furnizori	7.500
II. Alte datorii	4.600
E=ACTIVE CIRCULANTE NETE, DATORII CURENTE NETE B + C – (D + Ivenit	**-1.580**
F= TOTAL ACTIVE - DATORII CURENTE = E + A – Isubv= (A+B+C) – (D + I)	**55.220**
G. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN	**7.200**
H. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI	**3.700**
I. VENITURI ÎNREGISTRATE ÎN AVANS	**4.528**
J. CAPITALURI PROPRII ŞI REZERVE:	**44.320**
I. Capital social	36.250
II. Rezerve legale	5.450
III. Rezultatul reportat	2.620

IV. Rezultatul exerciţiului	1.810
V. Repartizarea profitului	- 1.810

ACTIV – DATORII = CAPITAL PROPRIU

Ecuatia de echilibru bilantier:

Activ – Datorii = Capital propriu

Activ (A+B+C) – Datorii (D+G+H+I) = Capital propriu (J)

71.848 – 27.528 = 44.320

44320 = 44320

4.3. Elementele componente ale bilanţului contabil

Activul

Reglementările referitoare la bilanţ în ţara noastră prevăd gruparea activelor după natură, destinaţie şi lichiditate astfel:

A. active imobilizate;

B. active circulante;

C. active de regularizare şi asimilate.

A. Activele imobilizate delimitează bunurile şi valorile unei întreprinderi cu o durată de folosinţă îndelungată (mai mare de un an) în activitatea acesteia şi care nu se consumă la prima utilizare. „Reglementările contabile conforme cu Directivele europene" definesc activele imobilizate prin acele active destinate utilizării pe o bază continuă, în scopul desfăşurării activităţilor entităţii. Structural, activele imobilizate îmbracă forma de:

I) imobilizări necorporale;

II) imobilizări corporale;

III) imobilizări financiare.

I. Imobilizări necorporale denumite şi active intangibile reprezintă acele valori economice de investire care nu îmbracă forma de bunuri materiale concrete.

Potrivit Reglementărilor de armonizare a contabilităţii, imobilizările necorporale sunt definite drept active identificabile nemonetare, fără suport material care sunt deţinute pentru folosire în procesul de producţie sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriate altora sau în scopuri administrative.

În funcţie de durata de viaţă utilă a activului necorporal, valoarea amortizărilor trebuie alocată sistematic. Durata de utilizare a unui activ necorporal este discutabilă; însă nu poate depăşi 20 de ani de la data când este pregătit pentru folosire.

Imobilizările necorporale cuprind:

a) cheltuielile de constituire;

b) cheltuieli de dezvoltare;

c) concesiuni, brevete, licenţe, mărci, drepturi şi valori similare;

d) fondul comercial;

e) imobilizări necorporale în curs.

a) ***Cheltuielile de constituire*** sunt reprezentate de cheltuielile cu înfiinţarea, dezvoltarea şi fuziunea întreprinderii (taxe de înregistrare şi înmatriculare, cheltuieli privind emiterea şi vânzarea de acţiuni, cheltuieli de prospectare a pieţei şi de publicitate) numai când reglementările permit imobilizarea acestora. Amortizarea acestor active se realizează sistematic pe parcursul unei perioade de maximum 5 ani.

b) ***Cheltuielile de dezvoltare*** sunt reprezentate de costurile efectuate pentru realizarea unor obiective strict individualizate, a căror fezabilitate tehnologică a fost demonstrată şi care vor fi utilizate în întreprindere sau comercializate. Amortizarea se realizează sistematic pe durata utilă de viaţă.

c) Concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile, drepturile şi valorile similare şi alte imobilizări necorporale includ costurile efectuate pentru achiziţionarea drepturilor de exploatare a unui bun, activitate sau serviciu în

cazul concesiunilor, a unui brevet, a unui know-how, a unei licenţe, a unei mărci şi a altor drepturi similare de proprietate industrială şi intelectuală.

d) Fondul comercial este recunoscut ca activ necorporal atunci când rezultă din achiziţia unei alte întreprinderi al cărei cost de achiziţie este superior valorii de piaţă a activelor nete dobândite (activele dobândite, mai puţin datoriile preluate). Cauza existenţei fondului comercial o constituie existenţa unor elemente necorporale generate de întreprindere care nu sunt recunoscute distinct în contabilitate (de exemplu: reputaţia, clientela, vadul comercial, firma etc.)

II. Imobilizări corporale - numite şi active fixe sau active tangibile semnifică bunuri cu conţinut material.

Potrivit standardului internaţional de contabilitatea I.A.S. 16, imobilizările corporale sunt delimitate prin structurile de: terenuri şi mijloace fixe, cu semnificaţia că: sunt deţinute de o întreprindere pentru a fi utilizate în producţia de bunuri sau în prestare de servicii, în scopuri administrative sau pentru a fi date în locaţie terţilor, active care vor fi utilizate pe parcursul mai multor perioade. Fiind bunuri de folosinţă îndelungată, valoarea amortizabilă este alocată sistematic pe întreaga sa durată de viaţă utilă, prin alegerea unei metode de amortizare (lineară, degresivă, accelerată).

Durata de viaţă utilă reprezintă fie:

a) perioada de timp în cursul căreia un activ se estimează să fie folosit de către o întreprindere; fie

b) numărul unităţilor de produse sau a unor unităţi similare ce se aşteaptă a fi obţinute de către întreprindere prin folosirea activului.

În structura imobilizărilor se cuprind:

a) terenuri;

b) mijloace fixe;

c) imobilizări corporale în curs.

a) *Terenurile* includ două categorii: terenuri şi amenajări de terenuri. Terenurile nu sunt supuse amortizării, dar investiţiile efectuate pentru amenajarea terenurilor şi alte lucrări similare sunt supuse amortizării.

b) *Mijloacele fixe* reprezintă obiectul singular sau un complex de obiecte ce se folosesc ca atare şi îndeplineşte cumulativ următoarele condiţii:

- are o valoare mai mare decât limita stabilită prin lege (actualmente 1.800 lei);

- are o durată de folosire mai mare de un an.

În cazul obiectelor care sunt utilizate în loturi, seturi sau alcătuiesc un singur corp, încadrarea lor ca mijloace fixe se bazează pe valoarea întregului set sau corp.

Amortizarea acestora se stabileşte prin planul de amortizare în funcţie de condiţiile concrete de utilizare, din momentul intrării acestora în întreprindere şi până la expirarea duratei utile de viaţă.

c) Imobilizări corporale în curs cuprind active imobilizate care nu au fost terminate (în curs) pentru terţi sau pentru nevoile proprii efectuate de întreprinderi.

III. Imobilizări financiare (numite şi investiţii financiare pe termen lung) semnifică valorile financiare investite pe termen lung de către întreprindere, sub formă de titluri şi creanţe financiare în scopul obţinerii de venituri financiare sub forma dividendelor sau dobânzilor, prin creşterea valorii capitalizate sau prin realizarea de beneficii din comercializarea acestora.

Dividendele, dobânzile, chiriile şi redevenţele ataşate unei imobilizări financiare sunt considerate venituri, reprezentând performanţa investiţiei. Imobilizările financiare cuprind:

a) titluri de participare şi interese de participare;

b) alte titluri de participare;

c) creanţe imobilizate.

a) *Titlurile de participare şi interesele de participare* reprezintă drepturile sub formă de acţiuni sau alte titluri de valoare în capitalul altor întreprinderi, a căror deţinere durabilă este utilă acesteia. De asemenea, asigură întreprinderii deţinătoare exercitarea controlului, respectiv a unei influenţe semnificative în gestiunea întreprinderii emiţătoare de titluri sau sunt deţinute din alte motive strategice.

b) *Alte titluri imobilizate* reprezintă acele titluri de valoare pe care întreprinderea le deţine şi nu are posibilitatea nici intenţia să le revândă.

c) *Creanţele imobilizate* constau din creanţele legate de participaţii, împrumuturi acordate pe termen lung şi alte creanţe imobilizate. Creanţele legate de participaţii sunt acele creanţe ale întreprinderii care provin în momentul acordării de împrumuturi întreprinderilor la care deţine titluri de participare. Împrumuturile acordate pe termen lung reprezintă sumele acordate pe bază de contracte terţilor pentru care percepe dobânzi. Categoria „alte creanţe imobilizate" cuprinde garanţii şi cauţiuni depuse de întreprindere la terţi pentru a asigura execuţia unor obligaţii.

B. Active circulante (numite şi active curente) delimitează elementele care se utilizează pe o perioadă scurtă de activitatea întreprinderii şi, în general, participă la un singur circuit economic, modificându-şi în permanenţă forma.

Potrivit Standardelor Internaţionale de Contabilitate, activele curente sunt prezentate ca o resursă care:

- se aşteaptă să fie realizată sau este deţinută pentru vânzare sau consum în cursul normal al ciclului de exploatare al întreprinderii; sau
- este deţinut, în principal, în scopul comercializării pe termen scurt şi aşteaptă a fi realizat în termen de 12 luni de la data bilanţului; sau
- reprezintă numerar sau echivalente de numerar a căror utilizare nu este restricţionată.

Ciclul de exploatare al unei întreprinderi reprezintă perioada de timp dintre achiziţionarea materiilor prime care intră într-un proces şi finalizarea sa în numerar sau sub forma unui instrument uşor convertibil în numerar.

În structura activelor circulante se cuprind:

I. Stocuri;

II. Creanţe;

III. Investiţii financiare pe termen scurt;

IV. Casa şi conturi la bănci.

I. ***Stocurile*** semnifică acele bunuri deţinute de întreprinderi pentru a fi vândute în aceeaşi stare în care au fost cumpărate sau după prelucrarea lor în procesul de producţie, ori spre a fi consumate la prima lor utilizare.

Reglementările din Standardul Internaţional de Contabilitate I.A.S. 2 prezintă stocurile ca fiind active:

a) deţinute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii;

b) în curs de producţie în vederea unei vânzări în condiţiile prezentate la a); sau

c) sub formă de materii prime, materiale şi alte consumabile ce urmează a fi folosite în procesul de producţie sau pentru prestarea de servicii.

În categoria stocurilor se cuprind: materii prime şi materiale consumabile; producţia în curs de execuţie; produse finite şi mărfuri; avansuri pentru cumpărări de stocuri.

Materii prime şi materiale consumabile includ: materiile prime, materialele consumabile, materialele de natura obiectelor de inventar, stocuri aflate la terţi, ambalajele.

Materiile prime sunt folosite în procesul de producţie pentru obţinerea produselor şi care se pot regăsi integral sau parţial, în forma iniţială sau transformată, în produsul finit.

Materialele consumabile sunt de natura materialelor auxiliare, materiale pentru ambalat, piese de schimb, seminţe şi materiale de plantat, furaje şi alte

materiale consumabile, care participă în procesul de fabricaţie (sau ajută) fără a se regăsi în forma iniţială, de regulă în produsul finit.

Materialele de natura obiectelor de inventar reprezintă bunuri cu o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege pentru a fi considerate mijloace fixe, indiferent de durata lor de serviciu, sau cu o durată mai mică de un an, indiferent de valoarea lor, cât şi bunurile asimilate acestora (echipamentul de lucru, de protecţie, aparate de măsură şi control, matriţe folosite la obţinerea produselor finite; scule, dispozitive şi verificatoare etc.).

Stocuri aflate la terţi semnifică bunuri de natura stocurilor care fizic se află în prelucrare, custodie la alte întreprinderi (terţi).

Ambalajele sunt bunuri folosite în scopul protecţiei pe parcursul transportului sau depozitării diverselor active.

Producţia în curs de execuţie reprezintă acea producţie care, fie că nu au parcurs toate stadiile (fazele) de prelucrare prevăzute în procesul tehnologic, fie că produselor nu li s-au efectuat probele tehnologice, respectiv recepţia tehnică, predarea la depozit etc. De asemenea, se includ lucrările şi serviciile neterminate.

Produsele finite şi mărfurile sunt bunuri care îmbracă forma de semifabricate, produse finite, produse reziduale, animale şi mărfuri.

✓ *Semifabricate* sunt bunuri al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secţie (faza de fabricaţie) şi care trec mai departe în alte faze de fabricaţie (secţii) sau se livrează terţilor.

✓ *Produse finite* sunt bunuri care au parcurs toate fazele de fabricaţie potrivit procesului tehnologic al întreprinderii, predate la depozit în vederea vânzării către terţi.

✓ *Produse reziduale* reprezintă bunuri, rezultate din procesul de fabricaţie de natură: rebuturi, deşeuri, materiale recuperabile.

✓ *Animale* semnifică animalele şi păsările născute, respectiv cele tinere (miei, viţei, purcei, mânji etc.) crescute şi folosite pentru reproducţie, animalele

şi păsările la îngrăşat pentru a fi valorificate, coloniile de albine, cât şi animalele pentru producţia de lână, lapte şi blană.

✓ *Mărfurile* sunt reprezentate de acele bunuri care au fost cumpărate de întreprindere în scopul revânzării.

✓ *Avansuri pentru cumpărări de stocuri* delimitează sume de bani plătite cu anticipaţie furnizorilor în contul aprovizionării cu bunuri.

II. *Creanţe* (numite şi valori în curs de decontare) reprezintă valorile avansate temporar de întreprindere terţilor (persoane fizice sau juridice) pentru care urmează să primească un echivalent (o sumă de bani sau un serviciu).

Persoanele fizice şi juridice care au beneficiat de o valoare avansată urmând să dea un echivalent corespunzător poartă denumirea de debitori.

Debitorii întreprinderii sub forma creanţelor din vânzări de bunuri şi prestări de servicii proprii activităţii de exploatare a întreprinderii sunt delimitaţi prin structura de clienţi şi conturi asimilate.

În componenţa creanţelor se includ: creanţe comerciale, creanţe în cadrul grupului, creanţe din interese de participare, alte creanţe, creanţe privind capitalul subscris şi nevărsat.

✓ *Creanţele comerciale* sunt cele mai reprezentative şi constau din clienţi şi efecte de primit.

✓ *Clienţii* delimitează creanţele provenite ca urmare a vânzării de bunuri, lucrări şi servicii prestate, sume ce urmează a se încasa ulterior.

✓ *Efectele de primit* sunt titlurile negociabile sub forma de bilet la ordin, cambie, etc., utilizate în cadrul relaţiilor comerciale ce urmează a se încasa la termenul stabilit (termen scurt), de obicei până la 90 de zile.

✓ *Creanţe în cadrul grupului* sunt rezultatul unor relaţii de decontare între societatea-mamă (o întreprindere care are una sau mai multe filiale) şi filialele ei (întreprinderi controlate de societatea-mamă).

✓ *Creanţe din interese de participare* reprezintă creanţele provenite din relaţiile de decontare ale întreprinderii cu întreprinderile asociate (asupra cărora se exercită o influenţă semnificativă).

✓ *Alte creanţe* sunt reprezentate de creanţele generate de relaţiile de decontare ale întreprinderii cu personalul, bugetul statului, alte organisme publice, asigurările sociale, protecţia socială, debitori diverşi etc.

✓ *Creanţe privind capitalul subscris şi nevărsat* delimitează creanţele provenite din relaţiile întreprinderii cu acţionarii săi ca urmare a subscrierii de capital social şi nedepuse.

III. ***Investiţii financiare*** pe termen scurt (numite şi titluri de plasament sau valori de trezorerie) semnifică valorile financiare investite de întreprindere în scopul obţinerii unui câştig pe termen scurt. În această structură se cuprind: investiţii financiare pe termen scurt la societăţi din cadrul grupului, acţiuni, alte investiţii financiare pe termen scurt.

Investiţii financiare pe termen scurt la societăţi în cadrul grupului reprezintă un activ deţinut de o întreprindere pentru acumularea avuţiei sale pe un termen de până la 12 luni.

Alte investiţii financiare semnifică acţiunile şi obligaţiunile cotate şi necotate achiziţionate de întreprindere în vederea obţinerii de venituri financiare pe termen scurt, respectiv obligaţiuni emise şi răscumpărate.

IV. ***Casa şi conturi la bănci*** delimitează valorile existente sub formă de bani diferenţiate în lei şi în devize.

Această structură cuprinde: conturi la bănci, casa, acreditive, avansuri de trezorerie.

Conturi la bănci sunt reprezentate de cecuri de încasat, disponibilităţi în lei şi în devize şi sume în curs de decontare. Acestea pot fi folosite în mod curent sau la termen.

Casa semnifică mijloacele băneşti aflate în casieria întreprinderii în lei şi în devize, precum şi sub forma altor valori (tichete şi bilete de călătorie, timbre fiscale şi poştale, bilete de tratament şi odihnă.

Acreditivele reprezintă sume depuse de o întreprindere la bancă în scopul achitării unor obligaţii faţă de anumiţi furnizori în momentul realizării condiţiilor aferente acreditivelor.

Avansurile de trezorerie delimitează sumele virate la bănci sau sume în numerar, puse la dispoziţia personalului sau a terţilor, persoane fizice sau juridice, în vederea efectuării unor plăţi în numele întreprinderii.

C. Active de regularizare şi asimilate.

Cheltuielile înregistrate în avans reprezintă sumele de bani plătite în cursul exerciţiului curent, dar care privesc servicii de care vor beneficia în exerciţiul următor când vor fi recunoscute drept cheltuieli (abonamente, chirii plătite în avans etc.).

Ajustările de valoare cuprind toate corecţiile destinate să ţină seama de reducerile valorilor activelor individuale, stabilite la data bilanţului, indiferent dacă acea reducere este sau nu definitivă.

Ajustările de valoare pot fi: ajustări permanente, denumite în continuare amortizări, şi/sau ajustările provizorii, denumite în continuare ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare, în funcţie de caracterul permanent sau provizoriu al ajustării activelor.

Curs 5 CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE - MODEL DE BAZĂ PRIVIND REZULTATUL ÎNTREPRINDERII

5.1. Structuri calitative de cheltuieli şi venituri

Activităţile economice şi sociale, consumatoare de resurse şi producătoare de rezultate care provoacă transformări în masa patrimoniului, sunt descrise şi analizate prin *contul de rezultate* sau *contul de profit şi pierdere.* Acesta evidenţiază şi explică, într-o formă analitică, rezultatele prin prisma raporturilor de echilibru dintre *cheltuieli* şi *venituri.*

Ecuaţia generală este de forma:

CHELTUIELI ± REZULTATE = VENITURI

Termenul de rezultate asociat cheltuielilor evidenţiază locul şi modul de creare a profitului şi pierderii, ca efect al utilizării resurselor economice în cadrul activităţilor desfăşurate de unităţile patrimoniale.

Într-o accepţie generală, *cheltuielile* desemnează în expresie valorică raporturi patrimoniale cu privire la angajarea şi utilizarea resurselor economice în cadrul activităţilor desfăşurate de entitatea patrimonială. Ele indică folosinţele de resurse, fiind constituite, în mare parte, din valori de plătit sau plătite în contrapartidă cu materiile prime, materialele şi mărfurile cumpărate, cu lucrările şi serviciile prestate pentru întreprindere, precum şi pentru angajamentele pe care întreprinderea a consimţit să le plătească.

În ceea ce priveşte *veniturile,* acestea exprimă raporturi patrimoniale privind bogăţia obţinută din activităţile desfăşurate şi din proprietatea deţinută, într-o altă interpretare ele indică resursele obţinute, fiind constituite din valorile primite sau de primit în contrapartidă cu vânzarea bunurilor, lucrărilor şi serviciilor sau din proprietăţile deţinute (exemplu: chirii primite). Cheltuielile şi veniturile reprezentate prin contul de rezultate pot fi grupate după diverse criterii, dintre care de bază pot fi: cel al naturii şi cel al destinaţiei cheltuielilor şi a veniturilor.

În raport de natura lor, cheltuielile sunt grupate pe feluri de activităţi – de exploatare, financiară şi extraordinare -, iar în cadrul lor, pe elemente primare în raport de felul resurselor utilizate.

Astfel, *cheltuielile de exploatare* cuprind, în principal, următoarele feluri de cheltuieli: cheltuieli cu materiile prime şi materialele consumabile, cheltuieli privind mărfurile, cheltuieli cu lucrările şi serviciile primite de la terţi, cheltuieli cu personalul, cheltuieli cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate, alte cheltuieli de exploatare.

Cheltuielile financiare cuprind: pierderile din creanţe legate de participaţii; sconturile de decontare acordate de întreprindere clienţilor (exemplu, un client primeşte o reducere pentru a-şi achita factura înainte de scadenţa prevăzută în document); cheltuielile nete din cesiunea valorilor mobiliare de plasament (diferenţa dintre preţul de vânzare mai mic şi preţui de cumpărare mai mare); cheltuielile din diferenţele nefavorabile de curs valutar; cheltuielile privind dobânzile acordate şi alte cheltuieli financiare.

Cheltuielile extraordinare sunt determinate de pierderile determinate de calamităţi şi alte evenimente similare. O categorie distinctă de cheltuieli o reprezintă *amortizările şi provizioanele* de toate categoriile (reglementate, pentru riscuri şi cheltuieli, pentru deprecierea activelor).

Categoria de venituri se diferenţiază pe feluri de activităţi- exploatare, financiară, extraordinară - şi în funcţie de natura rezultatelor. Astfel, *veniturile din exploatare* sunt cele provenite din vânzările de produse, vânzările de mărfuri; producţia stocată; producţia de imobilizări; subvenţiile de exploatare; alte venituri din activitatea de exploatare.

Veniturile financiare se diferenţiază pe următoarele elemente: venituri din participaţii sub forma dividendelor şi a dobânzilor cuvenite din creanţele imobilizate; sconturile obţinute de întreprindere de la furnizorii săi; diferenţele pozitive de curs valutar; câştigurile nete din cesiunea valorilor mobiliare de plasament; dobânzile de încasat pentru activele circulante; alte venituri financiare.

Veniturile extraordinare cuprind: subvenţiile pentru evenimente extraordinare şi altele asimilate.

Veniturile, în raport de destinaţia lor, se grupează în: venituri din vânzări; alte venituri din exploatare; venituri financiare şi venituri extraordinare.

Prin compararea cheltuielilor cu veniturile se determină *rezultatul total.* Acesta îmbracă forma de *profit,* în situaţia când veniturile sunt mai mari decât cheltuielile, *şi pierdere,* în situaţia inversă.

5.2.Scheme privind contul de profit şi pierdere

Pentru modelarea structurilor de cheltuieli şi venituri se pot folosi patru scheme privind contul de rezultate. Două din scheme au la bază criteriul diferenţierii cheltuielilor de exploatare în funcţie de natura lor, iar celelalte două operează cu criteriul destinaţiei (funcţiei) cheltuielilor de exploatare. Multiplicarea până la cifra patru depinde de modul de aşezare al elementelor în cadrul fiecărei scheme, sub formă de cont sau bilaterală şi sub formă de diferenţă sau listă.

Modelul de principiu al contului de rezultate adoptat de contabilitatea din România

(schema listă privind natura cheltuielilor şi veniturilor)

INDICATORI	**EXERCIŢIUL**	
	N - 1	**N**
◆ Venituri din exploatare (-) Cheltuieli de exploatare (II) = Rezultatul din exploatare (I - II) - Profit - Pierdere ◆ Venituri financiare (III) = Cheltuieli financiare (IV)		
- Rezultatul financiar (III - IV) - Profit - Pierdere Rezultatul curent al exerciţiului (I - II + III - IV) Profit sau Pierdere ◆ Venituri extraordinare (V) (-) Cheltuieli extraordinare (VI)		
= Rezultatul extraordinar al exerciţiului (V - VI)		

- Profit - Pierdere		
Impozitul pe profit (VII)		
A. Total venituri (I •+• III + V) B. Total cheltuieli (II + IV + VI + VII) = Rezultatul exerciţiului (A - B) - Profit - Pierdere		

Modelul listă al contului de profit şi pierdere construit pe baza destinaţiei cheltuielilor şi veniturilor

INDICATORI	**EXERCIŢIUL**	
	N - 1	**N**
◆ Cifra de afaceri (venituri din vânzări) (-) Costul vânzărilor (costul de cumpărare, în cazul vânzărilor de mărfuri, sau costul de producţie, în cazul producţiei vândute)		
◆ **Marja brută (comercială sau de producţie) sau marja asupra costului vânzărilor** (+) Alte venituri din exploatare (-) Alte cheltuieli de exploatare din care: Cheltuieli de distribuţie (desfacere) Cheltuieli generale de administraţie Alte cheltuieli de exploatare		
(=) **Profitul sau pierderea din exploatare** (+,-) Venituri şi cheltuieli financiare, din care: Dividende şi dobânzi Cheltuieli financiare		
(=) Profitul sau pierderea înaintea elementelor extraordinare (rezultatul curent) (+,-) Venituri şi cheltuieli extraordinare (-) Impozitul pe profit privind rezultatul extraordinar		
(=) Profitul net sau pierderea		
Numărul de acţiuni Dividendul acţiunii (profitul net/numărul de acţiuni)		

Contul de profit şi pierdere trebuie citit în strânsă legătură cu notele contabile, pentru că ele cuprind informaţii esenţiale pentru aprecierea performanţei, cum sunt: prezentarea rezultatului din exploatare după destinaţia cheltuielilor, repartizarea profitului, defalcarea cifrei de afaceri realizate de către principalele sectoare de activitate şi zone geografice, cheltuielile cu salariile directorilor şi cu onorariile plătite auditorilor etc.

Cea mai importantă notă este prezentarea rezultatului din exploatare după destinaţia cheltuielilor şi anume: costul bunurilor vândute, cheltuieli

administrative şi cheltuieli de desfacere. Informaţiile cerute de această notă se obţin din contabilitatea de gestiune, unde fiecare cheltuială care este înregistrată după natură în contabilitatea financiară, este alocată costului de producţie al bunurilor vândute, activităţii de administrare sau de desfacere.

Curs 6 - CONTUL CONTABIL – CONCEPT ŞI MODEL PRACTIC PENTRU ÎNREGISTRAREA EXISTENŢEI ŞI MIŞCĂRII ELEMENTELOR PATRIMONIALE

Operaţiile economice desfăşurate într-o întreprindere sunt complexe şi produc modificări succesive în mărimea şi structura elementelor bilanţiere. Urmărirea acestora doar cu ajutorul bilanţului este foarte greoaie pentru că, întocmirea după fiecare operaţie economică a unui nou bilanţ este dificil de realizat şi nu oferă informaţii despre dinamica acestora.

În contabilitate, aceste informaţii privind mişcarea elementelor bilanţiere sunt obţinute cu ajutorul procedeului **cont**.

6.1. Definirea contului

Definitie: Contul este un procedeu al metodei contabilităţii care reflectă existenţa şi mişcarea fiecărui element patrimonial, ca efect al modificărilor produse de operaţiile economice ce au loc într-o perioadă de gestiune (exerciţiu financiar).

✓ Pentru fiecare categorie de active, datorii şi capital propriu se deschide un cont care ţine evidenţa existenţei şi mişcărilor care se produc asupra acestora.

✓ Balanta existentei initiale si a modificarilor elementelor patrimoniale reflectate in contul contabil se exprima astfel:

Existent + Cresteri - Micsorari = Existent
Initial final

6.2. Structura contului

❖Elementele componente ale structurii contului sunt:

- 1.*Titlul contului + simbolul contului*
- *2. Părţile contului (debit si credit)*
- 3. *Rulajul (mişcarea) contului (R)*
- *4. Total sume (Ts)*
- *5. Data şi explicaţia operaţiei economice*

- 6. Soldul contului (S)

- ***Titlul contului*** indică denumirea elementului patrimonial a cărui evidenţă o ţine şi care exprimă, de fapt, conţinutul economic al contului.

La titlul contului se ataşează un simbol cifric

- 2. ***Părţile contului*** realizează funcţia de sistematizare. Acestea sunt distincte şi opuse şi dau contului forma unei balanţe sau a literei "T", în cele două părţi ale balanţei "cont" se înscriu distinct sumele ce reprezintă intrări, creşteri, majorări de cele care reprezintă ieşiri, scăderi, diminuări ale elementului patrimonial a cărui socoteală o ţine contul. În mod convenţional, partea stângă a contului a fost numită ***Debit*** (D) şi partea dreaptă ***Credit*** (C).

- 3. ***Rulajul (mişcarea) contului (R)***

Totalitatea sumelor înregistrate în ***Debitul*** sau în ***Creditul*** unui cont reprezentând creşterile sau micşorările elementului patrimonial a cărui evidenţă o ţine, într-o anumită perioadă, reprezintă mişcarea contului sau rulajul (R).

- ✓ Sumele înregistrate în *debitul contului* se numesc *sume debitoare* şi formează *rulajul debitor (Rd)* al contului, iar

- ✓ Sumele înregistrate în *creditul contului* se numesc *sume creditoare* şi formează *rulajul creditor (Rc)* al contului.

- 4. ***Total sume (Ts)***

Prin adunarea *existentului iniţial debitor* (Sid) cu *rulajul debitor* (Rd) se obţine *„total sume debitoare" (Tsd)* şi prin adunarea *existentului iniţial creditor (*Sic) cu *rulajul creditor* se obţine *„total sume creditoare" (Tsc).*

Întotdeauna existentul iniţial este pe aceeaşi parte a contului pe care se înregistrează creşterile elementelor patrimoniale.

- *5.**Data şi explicaţia operaţiei economice***

- ✓ *Data indică ziua, luna şi anul când a avut loc operaţia economică reflectată în conturi.*

- ✓ *Explicaţia operaţiei economice îmbracă două forme:*

- descriptivă când se descrie pe scurt conţinutul operaţiei economice cu precizarea documentului justificativ. De exemplu „s-a încasat prin casierie cu chitanţa nr.01243 din 15.03.2005 suma de 4.000 lei de la clientul "x".”

*- contabilă când se arată titlul contului care reprezintă celălalt post bilanţier influenţat de operaţia economică. În exemplul de mai sus,încasarea clienţilor prin contul **411** „Clienţii”, analitic societatea „x”.*

- 6. ***Soldul contului (S)***

✓ *Soldul contului* reprezintă existentul de elemente patrimoniale la un moment dat. Acest sold se stabileşte la sfârşitul perioadelor de gestiune sau ori de câte ori este nevoie ca diferenţă între *total sume debitoare* (Tsd) şi *total sume creditoare* (Tsc).

✓ Situatii posibile:

•Dacă totalul sumelor debitoare este mai mare decât totalul sumelor creditoare, soldul contului se numeşte *"sold debitor" (Sd)*

•Dacă totalul sumelor creditoare este mai mare decât totalul sumelor debitoare soldul contului se numeşte *"sold creditor" (Sc)*.

•Dacă totalul sumelor debitoare este egal cu totalul sumelor creditoare contul are sold *0* sau *balansat* sau *închis*.

- 6. ***Soldul contului (S)***

Folosind notaţiile de mai sus cele trei ipostaze ale soldului conturilor se redau astfel:

Tsd > Tsc => Sd = Tsd – Tsc

Tsc > Tsd => Sc = Tsc – Tsd

Tsd = Tsc => S = 0

- 6. ***Soldul contului (S)***

Soldul conturilor este de două feluri:

- *sold iniţial (Si)* care poate fi *debitor (Sid)* sau *creditor (Sic)* şi care se preia la începutul perioadei de gestiune din bilanţul contabil ca valoare a postului bilanţier de Activ sau Pasiv pe care îl reflectă contul respectiv, realizându-se astfel legătura dintre bilanţ şi cont.

- *sold final (Sf)* care poate fi *debitor (Sfd)* sau *creditor (Sfc)* şi care este preluat prin intermediul balanţei de verificare, la sfârşitul perioadei de gestiune, în bilanţul contabil, realizându-se astfel legătura dintre cont şi bilanţ.

6.3. Forma contului

➢ Contul poate fi reprezentat in doua forme:

✓*Forma bilaterală*

✓ *Forma unilaterală*

✓*Forma şah*

✓ *Forma contului cu duble valori*

☞Într-una din părţi se înregistrează existentul iniţial şi creşterile elementului pentru care s-a deschis contul respectiv,

☞In cealaltă parte se înregistrează micşorările. Convenţional, s-a stabilit ca:

- In cazul conturilor de bunuri economice existenţele iniţiale şi creşterile să se înregistreze în partea stângă, iar micşorările în partea dreaptă.
- În cazul conturilor de surse de finanţare înregistrările se fac invers: existenţele iniţiale şi creşterile se înregistrează în partea dreaptă, iar încasările în partea stângă.

➢ Forma unilaterală a contului se caracterizează prin aceea că, într-o parte a sa există o singură serie de coloane pentru număr curent, data şi explicaţia operaţiunii economice care se înregistrează, indiferent dacă sunt creşteri sau micşorări, iar coloanele de sume debitoare şi creditoare sunt alăturate.

➢ Forma şah a contului se caracterizează prin aceea că, atât pentru debit, cât şi pentru credit se deschide câte o fişă distinctă, în care debitul apare în corespondenţă cu conturile creditoare, iar creditul în corespondenţă cu conturile debitoare.

➢ *Forma contului cu duble valori* indiferent de modelul sub care se prezintă contul respectiv (bilateral, unilateral, şah etc.) aceasta are coloane

pentru înscrierea sumelor atât în moneda ţării noastre, cât şi în moneda străină a ţării cu care avem relaţii economice.

- **Funcţii pe care le îndeplinesc anumite conturi**

☞ Funcţia statistică constă în faptul că unele conturi furnizează date cu caracter statistic cum sunt: volumul activelor (mijloace fixe, mărfuri, produse finite), cheltuieli cu manoperă (salariile, CAS etc.); profitul obţinut.

☞ Funcţia de calculaţie o au acele conturi care ajută la calcularea costurilor de producţie, a preţurilor de livrare.

☞ Funcţia de control se exercită de către acele conturi prin care se efectuează controlul integrităţii patrimoniului (stocuri, trezorerie etc.), a costurilor efective în comparaţie cu cele antecalculate etc.

6.4. Funcţiile contului

- **Funcţii pe care le îndeplinesc toate conturile**

☞ Funcţia economică constă în faptul că fiecare cont ţine evidenţa unui anumit element patrimonial şi rezultat financiar care indică chiar conţinutul economic al contului respectiv. Funcţia economică reiese din denumirea contului.

☞ Funcţia de grupare constă în faptul că în conturi se înregistrează elemente patrimoniale omogene. Spre exemplu; salariile tuturor angajaţilor sunt reflectate într-un singur cont „Personal-remuneraţii datorate” sau toate operaţiile privind clienţii unităţii patrimoniale se înregistrează într-un singur cont „Clienţi”.

☞ Funcţia de calcul constă în efectuarea în conturi a calculelor privind mărimea mişcărilor (creşteri şi diminuări) şi a existentului la un moment dat.

☞ **Funcţia de sistematizare** se realizează prin construcţia contului pe două părţi care permite oglindirea separată a operaţiilor care produc creşteri ale elementelor patrimoniale de cele care produc micşorarea aceloraşi elemente.

☞ Funcţia contabilă este strâns legată de funcţia economică şi se concretizează într-un anumit mod de funcţionare al conturilor determinat strict de conţinutul lor economic.

6.5. Regulile de funcţionare a conturilor

➢ Determinarea şi înţelegerea regulilor de funcţionare a conturilor pleacă de la **bilanţ şi principiul dublei reprezentări a patrimoniului ca active şi pasive** care creează baza aplicării principiului dublei înregistrări a operaţiilor economice cu ajutorul conturilor.

➢ Legătura dintre bilanţ şi cont şi dintre cont şi bilanţ prin existentul (soldul) iniţial şi final care se preia sau se transpune din şi în posturile bilanţiere, creează de asemenea premisa identificării regulilor de funcţionare a conturilor.

➢ Prin descompunerea bilanţului în conturi vom avea două feluri de conturi funcţie de partea din bilanţ:

o Conturi de Activ preluate din Activul bilanţului vor reflecta active patrimoniale

o Conturi de Pasiv preluate din Pasivul bilanţului vor reflecta pasive patrimoniale.

➢ Reguli de funcţionare a conturilor:

❖ Regula de funcţionare privind înregistrarea existenţelor iniţiale:

✓ *Conturile de activ încep să funcţioneze prin debitare. Se debitează cu existenţele de elemente patrimoniale (active) preluate din activul bilanţului.*

✓ *Conturile de pasiv încep să funcţioneze prin creditare.*

❖ **Regula de funcţionare privind înregistrarea creşterilor elementelor patrimoniale**

✓ *Conturile de activ se debitează cu intrările, creşterile, majorările elementelor patrimoniale de activ.*

✓ *Conturile de pasiv se creditează cu intrările, creşterile, majorările elementelor patrimoniale de pasiv.*

❖***Regula de funcţionare privind înregistrarea scăderilor elementelor patrimoniale***

✓*Conturile de activ se creditează cu micşorările, scăderile, diminuările elementelor patrimoniale de activ (active).*

✓*Conturile de pasiv se debitează cu micşorările, scăderile, diminuările elementelor patrimoniale de pasiv (pasive).*

Din aceste trei reguli de funcţionare a conturilor s-au sintetizat două reguli generale de funcţionare a conturilor de activ şi de pasiv, şi anume:

❖ **Conturile de Activ** încep să funcţioneze prin debitare. Se debitează cu existentul sau soldul iniţial preluat din activul bilanţului şi cu creşterile ulterioare ale activelor şi se creditează cu reducerile activelor. Soldul lor poate fi Debitor sau zero.

❖**Conturile de Pasiv** încep să funcţioneze prin creditare. Se creditează cu existentul sau soldul iniţial preluat din pasivul bilanţului şi cu creşterile ulterioare ale pasivelor şi se debitează cu reducerile pasivelor. Soldul lor poate fi Creditor sau zero.

După modul în care acceptă aceste două reguli de funcţionare conturile sunt de două feluri:

❖**Conturi monofuncţionale** care funcţionează numai după regula conturilor de Activ sau numai după regula conturilor de Pasiv şi au întotdeauna la sfârşitul perioadei de gestiune un singur fel de sold: Debitor sau Creditor fiind deci, numai conturi de Activ sau numai conturi de Pasiv.

❖**Conturi bifuncţionale** care funcţionează fie după regula conturilor de Activ, fie după regula conturilor de Pasiv şi pot avea la un moment dat fie sold Debitor, fie sold Creditor. Funcţie de soldul pe care îl au la sfârşitul perioadei (Debitor sau Creditor) au caracterul de conturi de Activ dacă au sold final Debitor sau de conturi de Pasiv dacă au sold final Creditor.

➢ ***Dubla înregistrare – Definitie****: operarea simultană şi cu aceeaşi sumă, în conturi, a creşterilor şi scăderilor care se produc în componenţa şi structura patrimoniului ca urmare a producerii operaţiilor economice.*

➢ ***Dubla inregistrare- Efecte****:*

☞ *dă posibilitatea înregistrării simultane a creşterilor şi/sau micşorărilor care se produc în componenta activelor şi/sau pasivelor;*

☞ *permite urmărirea existenţei şi modificărilor elementelor patrimoniale sub dublu aspect: al componenţei şi al modului de provenienţă;*

☞ *asigură efectuarea a două serii de calcule: una asupra Activului şi alta asupra Pasivului bilanţului;*

☞ *asigură egalitatea permanentă dintre activul şi pasivul bilanţului;*

☞ *asigură verificarea exactităţii înregistrărilor din conturi prin egalitatea dintre total rulaje debitoare şi creditoare din conturi;*

☞ *asigură legătura reciprocă între conturile în care se înregistrează operaţia economică.*

6.6. Corespondenţa conturilor

➢ Alegerea conturilor în care se reflectă o operaţie economică se face funcţie de:

✓ natura operaţiei economice (vânzare, cumpărare, plată, încasare etc.)

✓ natura modificărilor pe care le produce (creşteri sau scăderi).

➢ Natura operaţiei economice, prin conţinutul său economic creează o legătură de interdependenţă între conturile în care se va reflecta operaţia respectivă. Legătura este organică şi logică.

✓ Legătura între conturile care se debitează şi care se creditează pentru înregistrarea în contabilitate a unei operaţii economice, legătură determinată de conţinutul economic al operaţiei, se numeşte corespondenţa conturilor.

✓ Conturile între care se stabileşte această legătură se numesc conturi corespondente. Ele se stabilesc pentru fiecare operaţie economică, pe baza documentelor justificative.

➢ Conturile corespondente pot fi, funcţie de natura modificărilor pe care le produc asupra bilanţului, următoarele:

- de activ - când operaţia produce modificări de tipul:

A+x-x=P

- de pasiv - când operaţia produce modificări de tipul:

A=P+x-x

- de activ şi de pasiv când operaţia produce modificări de tipul:

A ± x = P ± x

CURS 7 CONTUL – PROCEDEU DE BAZĂ AL METODEI CONTABILITĂŢII

CONTURI SINTETICE ŞI CONTURI ANALITICE

7.1. Tipuri de conturi:

- **Conturi sintetice**
- **Conturi analitice**

Conturile sintetice sunt conturile de bază ale contabilităţii si reflectă mijloacele, procesele, sursele şi rezultatele economice grupate după caracteristicile lor generale,

Conturile analitice fac detalierea pe feluri a elementelor patrimoniale si reflectă concomitent părţile componente ale mijloacelor proceselor, surselor sau rezultatelor economice respective, după însuşirile lor specifice.

Exemple de conturi sintetice şi analitice:

- contul sintetic *„Materii prime”,* în cadrul căruia se deschid conturile analitice pe feluri de materii prime, ca de exemplu: ciment, var, fier beton, cherestea etc.;
- contul sintetic *„Debitori diverşi”,* în cadrul căruia se deschid conturile analitice pentru întreprinderile, instituţiile sau persoanele fizice de la care unitatea patrimonială respectivă are de primit anumite sume de bani;
- contul sintetic *„Furnizori”,* în cadrul căruia se deschid conturile analitice pe fiecare furnizor în parte.

7.2. CORELAŢIILE DINTRE CONTURILE MONOFUNCTIONALE SINTETICE SI ANALITICE

Corelaţiile între conturile sintetice şi conturile analitice, in cazul **conturilor monofunctionale**, sunt următoarele:

1. suma soldurilor iniţiale ale conturilor analitice trebuie să fie egală cu soldul iniţial al contului sintetic;
2. suma rulajelor debitoare ale conturilor analitice trebuie să fie egală cu rulajul debitor al contului sintetic;
3. suma rulajelor creditoare ale conturilor analitice trebuie să fie egală cu rulajul creditor al contului sintetic;
4. suma soldurilor finale ale conturilor analitice trebuie să fie egală cu soldul final al contului sintetic.

În activitatea practică aceste corelaţii se stabilesc cu ajutorul balanţelor de verificare analitice, care îndeplinesc şi funcţia de legătură între conturile analitice şi cele sintetice.

In cazul conturilor bifunctionale se utilizeaza :

Insumarea algebrică a soldurilor conturilor analitice (iniţiale sau finale) ale unui cont sintetic, iar rezultatul trebuie să fie egal şi de acelaşi sens (debitor sau creditor) cu soldul (iniţial sau final) al contului sintetic respectiv.
Relaţiile de calcul sunt:
1) Sis=Suma Siaj
unde:Sis – soldul iniţial al contului sintetic
Siaj– soldul iniţial al contului analitic *j*
2) Rds=Suma Rdaj
unde:Rds – rulajul debitor al contului sintetic
Rdaj – rulajul debitor al contului analitic *j*
3) Rcs = Suma Rcaj
unde:Rcs - rulajul creditor al contului sintetic
Rcaj - rulajul creditor al contului analitic *j*
4) Sfs = Sfaj
unde:Sfs - soldul final al contului sintetic
Sfaj - soldul final al contului analitic *j*
j = 1……..n

7.3. CLASIFICAREA CONTURILOR

Clasificarea conturilor constă în sistematizarea (gruparea) lor potrivit caracteristicilor comune şi specifice, prin încadrarea în clase, grupe şi subgrupe de conturi în scopul realizării unei ordini.
Conturile se pot grupa după mai multe criterii:
I. **după funcţia contabilă** - care permite aplicarea corectă a regulilor de funcţionare a conturilor:
1. conturi de Activ
2. conturi de Pasiv
Conturile bifuncţionale se includ în una din cele două grupe funcţie de soldul pe care-l au la un moment dat.

II. **după sfera de cuprindere**
1. *conturi sintetice*- reflectă elemente patrimoniale în expresie valorică, pe grupe omogene din punct de vedere al conţinutului lor economic.
2. *conturile analitice* se folosesc pentru a reflecta părţi componente ale elementelor patrimoniale fiind dezvoltătoare ale conturilor sintetice.
III. **după conţinutul lor**
1. *Conturi de bilanţ* care se divid în:
1.1. Conturi pentru active
1.2. Conturi pentru pasive
2.. *Conturi de rezultate*
2.1. Conturi de cheltuieli
2.2. Conturi de venituri
3. *Conturi de gestiune*
4. *Conturi în afara bilanţului* (de ordine şi evidentă)

4.1. Angajamente
4.1.1. Angajamente acordate
4.1.2. Angajamente primite
4.2. Alte conturi în afara bilanţului

7.4. PLANUL DE CONTURI GENERAL

Planul de conturi general este un tablou al tuturor conturilor folosite de un sector de activitate al economiei naţionale (pentru organizaţiile obşteşti, pentru instituţiile publice, pentru societăţile bancare şi pentru agenţii economici). Are la bază schema de clasificare în funcţie de conţinutul economic, care cuprinde următoarele clase:
Clasa 1 – Conturi de capital
Clasa 2 – Conturi de active imobilizate
Clasa 3 – Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie
Clasa 4 – Conturi de terţi
Clasa 5 – Conturi de trezorerie
Clasa 6 – Conturi de cheltuieli
Clasa 7 – Conturi de venituri
Clasa 8 – Conturi speciale
Clasa 9 – Conturi de gestiune internă

7.5. ANALIZA CONTABILĂ A OPERAŢIUNILOR ECONOMICO-FINANCIARE

Analiza contabilă a operaţiei economice este o metodă de cercetare a operaţiei economice consemnată în documente justificative, prin cercetarea amănunţită a conţinutului economic al acesteia în scopul determinării tipului de modificări (creşteri, scăderi) pe care le produce asupra elementelor patrimoniale (active, pasive), a conturilor corespondente şi a părţii acestora (debit, credit) în care se va înregistra operaţia economică.

Analiza contabilă presupune cercetarea fiecărei operaţii economico-financiare prin stabilirea elementelor componente şi încadrarea lor în conturi corespondente de activ şi pasiv pentru înregistrare contabilă.

Scopul analizei contabile a fiecărei operaţii economico-financiare este stabilirea formulei contabile.

Etapele analizei contabile sunt următoarele:

1- stabilirea naturii şi conţinutului operaţiei supuse analizei (încasare, plată, consum, vânzare);

2- precizarea modificărilor ce le suportă elementele de activ şi pasiv şi sensul acestora (creşteri sau micşorări), conţinutul economic al acestora (exemplu: cresc disponibilităţile băneşti);

3- stabilirea pe baza elementelor din bilanţ modificate a conturilor corespondente în care urmează să se înregistreze operaţia economică;

4- aplicarea regulilor de funcţionare a conturilor în vederea stabilirii părţii conturilor corespondente – debit sau credit – în care urmează să se înregistreze operaţia analizată;

5- întocmirea formulei contabile.

Formula contabilă este modalitatea de prezentare grafică a fiecărei operaţii economico-financiare, în conturi corespondente pe baza dublei înregistrări sub formă de egalitate valorică

Componentele formulei contabile sunt urmatoarele:

- denumirea contului corespondent debitor
- denumirea contului corespondent creditor
- suma care face obiectul înregistrării.
- semnul egal leagă cele două conturi corespondente.

Articolul contabil se formează prin adăugarea explicaţiei descriptive a operaţiei în cauză, la elementele formulei contabile.

Formulele contabile

Formulele contabile se pot clasifica după mai multe criterii astfel:

a) ***funcţie de numărul conturilor corespondente***, numai două conturi (deci modificări în două elemente patrimoniale);

b) după scopul pentru care se întocmesc:

FORMULELE CONTABILE

a) ***funcţie de numărul conturilor corespondente***, numai două conturi (deci modificări în două elemente patrimoniale);

- *formule contabile simple*, care cuprind multe criterii astfel:

Exemplu: - recepţionarea de mărfuri de la furnizori:

371		**401**	70.000 lei
"Mărfuri"	=	"Furnizori"	

- *formule contabile compuse*, care cuprind mai multe conturi (deci, sunt modificări în mai multe elemente patrimoniale);

Exemplu: - se achită furnizorii cu numerar în casă şi prin contul de la bancă:

401		**%**	100.000
"Furnizori"	=	**5311**	50.000
		"Casa în lei"	
		5121	50.000
		"Cont curent la bancă"	

b) după scopul pentru care se întocmesc:

- *formule contabile întocmite conform normelor şi instrucţiunilor de* aplicare a planului de conturi, deci normale, corecte;

- *formule contabile de corectare*, numite şi de stornare, care la rândul lor pot fi:

de stornare în negru – presupune inversarea formulei contabile eronate întocmite şi repunerea celei corecte (dezavantaj: denaturează rulajele conturilor);

de stornare în roşu – presupune întocmirea unei noi formule eronate, dar cu sume în roşu (chenar sau semn negativ), adică sumele se scad, după care se repune formula corectă.

Formule contabile de corectare, numite şi de stornare

Exemplu: Operaţiunea privind corectarea formulei greşite la recepţionarea mărfurilor prin:

a) Stornare în negru:

401	=	**371**	70.000
"Furnizori"		"Mărfuri"	

b) Stornare în roşu:

371	=	**401**	70.000
"Mărfuri"		"Furnizori"	

în roşu sau chenar *sau semnul minus*

Curs 8 - BALANŢA DE VERIFICARE MODEL DE CENTRALIZARE ŞI VERIFICARE A DATELOR DIN CONTURI

8.1 Definirea, importanţa şi funcţiile balanţei de verificare

Balanţa de verificare sau balanţa conturilor este procedeul specific metodei contabilităţii prin care se realizează verificarea exactităţii înregistrărilor din contabilitate. Verificarea vizează atât respectarea principiului dublei înregistrări a operaţiunilor economice şi financiare cât şi a calculelor aritmetice efectuate cu ocazia înregistrărilor.

Balanţa de verificare se prezintă ca un tablou enumerativ al tuturor conturilor din cartea-mare, care fumizează informaţii în legătură cu soldurile iniţiale, mişcările intervenite într-o perioadă de gestiune (lună, trimestru, semestru, an) şi soldurile finale la data întocmirii ei.

Dintre funcţiile pe care le îndeplineşte balanţa de verificare în activitatea concretă enumerăm:

- ✓ funcţia de verificare a exactităţii înregistrărilor efectuate în conturi;
- ✓ funcţia de realizare a concordanţei dintre conturile analitice şi cele sintetice;
- ✓ funcţia de efectuare a legăturii dintre cont şi bilanţ;
- ✓ funcţia de grupare şi centralizare a datelor înregistrate în conturi.

a) **Funcţia de verificare** a exactităţii înregistrărilor efectuate în conturi, este îndeplinită cu ocazia întocmirii ei. înregistrarea fiecărei operaţii economice concomitent şi cu aceeaşi sumă, în debitul unui cont şi în creditul altui cont, face să rezulte o egalitate permanentă între totalul sumelor debitoare şi totalul sumelor creditoare.

Înregistrarea greşită a unor operaţii economice ca urmare a nerespectării dublei înregistrări, determină inegalităţi între totalurile balanţei, de unde necesitatea verificării înregistrărilor în conturi, ceea ce conferă acesteia caracterul unui instrument de verificare şi control şi de reglare a înregistrării

operaţiilor economice.

b) **Funcţia de realizare a concordanţei dintre conturile analitice şi cele sintetice**. Aceasta se înfăptuieşte prin aceea că pentru fiecare cont sintetic care se desfăşoară pe conturi analitice, se întocmeşte câte o balanţă de verificare analitică, cu ajutorul căreia se controlează exactitatea înregistrărilor efectuate în conturile sintetice, prin concordanţele care trebuie să existe între conturile analitice şi contul sintetic, în baza înregistrării fiecărei operaţiuni economice sau financiare concomitent în contul sintetic şi în contul său analitic corespunzător.

c) **Funcţia de legătură între cont şi bilanţ**. Balanţa de verificare stă la baza întocmirii bilanţului. Datele din bilanţ reprezintă soldurile finale ale conturilor de activ şi pasiv preluate din balanţa de verificare. Deci, balanţa de verificare este puntea de legătură dintre conturile analitice şi cele sintetice şi dintre conturile sintetice şi bilanţ, făcând legătura între procedeele de bază ale metodei contabilităţii.

d) **Funcţia de grupare şi centralizare a datelor înregistrate în conturi**. Compararea şi centralizarea datelor contabile cu ajutorul balanţei de verificare asigură posibilitatea de a se cunoaşte mărimea şi structura modificărilor intervenite în structura mijloacelor materiale şi băneşti, situaţia debitorilor şi creditorilor, a cheltuielilor veniturilor şi rezultatelor financiare la un moment dat şi în dinamică, în vederea elaborării previziunilor necesare luării deciziilor pentru perioada viitoare.

8.2. Clasificarea şi întocmirea balanţelor de verificare

Criteriile după care se pot clasifica balanţele de verificare, sunt:

- ✓ după felul conturilor pentru care se întocmesc;
- ✓ după numărul de egalităţi pe care le cuprind;
- ✓ după conţinutul şi forma grafică de prezentare.

a) **După felul conturilor pentru care se întocmesc** sunt balanţe de verificare ale conturilor sintetice, numite şi balanţe generale şi balanţe de

verificare ale conturilor analitice, sau balanţe auxiliare.

b) **După numărul de egalităţi pe care le cuprind** balanţele de verificare sintetice, se împart la rândul lor în: balanţe de verificare cu trei până la şase serii de egalităţi. La rândul lor unele dintre aceste balanţe, după conţinutul şi forma de prezentare pot fi întocmite într-o singură variantă, sau în două variante, astfel:

Balanţa de verificare cu trei serii de egalităţi, care se prezintă din punct de vedere al conţinutului într-o singură variantă, ca balanţa de rulaje şi solduri iniţiale şi finale, din punct de vedere grafic, ea se prezintă în două variante, şi anume: fie sub formă tabelară cu şase coloane, din care două pentru solduri iniţiale, debitoare şi creditoare, două pentru rulaje, debitoare şi creditoare, şi două, pentru solduri finale, debitoare şi creditoare, ceea ce permite stabilirea a trei serii de egalităţi între totalul coloanelor perechi; fie sub forma unui tablou întocmit după principiul matriceal, care conţine aceleaşi egalităţi, dar la întretăierea rândurilor cu coloanele şi în care rulajele din perioada curentă sunt redate prin formule contabile (corespondenţe de conturi). Aceasta poartă denumirea de balanţă-şah, deoarece, are forma unei table de şah.

Balanţa de verificare cu patru serii de egalităţi se prezintă sub aspectul conţinutului şi al formei grafice de întocmire, într-o singură variantă sub forma unui tabel cu opt coloane, din care două pentru sumele din lunile precedente debitoare şi creditoare, două pentru rulajele lunii curente, debitoare şi creditoare, două pentru sume totale, debitoare şi creditoare şi două pentru solduri finale, debitoare şi creditoare, ceea ce permite stabilirea a patru serii de egalităţi între totalurile coloanelor perechi.

În ceea ce priveşte balanţele de verificare analitice, acestea se clasifică după felul soldului pe care îl prezintă conturile pentru care se întocmesc la sfârşitul perioadei, în:

- ✓ balanţe de verificare analitice pentru conturi monofuncţionale şi
- ✓ balanţe de verificare analitice pentru conturi bifuncţionale.

În continuare, balanţele de verificare analitice pentru conturile

monofuncţionale se clasifică după numărul etaloanelor de evidenţă utilizate în:

- ✓ balanţe de verificare analitice pentru conturi cu un singur etalon de evidenţă (bănesc) şi
- ✓ balanţe de verificare analitice pentru conturi cu două etaloane de evidenţă (natural şi bănesc).

Balanţele de verificare se întocmesc, de regulă la sfârşitul unei perioade de gestiune, lună, trimestru, semestru sau an, şi de asemenea când necesităţile impun acest lucru, în scopul verificării exactităţii înregistrărilor contabile.

Pentru întocmirea unei balanţe de verificare se procedează astfel:

- ➢ se trec operaţiile din jurnale în conturi până la data când urmează să se întocmească;
- ➢ se totalizează sumele din debitul şi creditul fiecărui cont deschis în cartea - mare şi se stabilesc soldurile acestora;
- ➢ se trec datele din conturi (solduri iniţiale, rulaje, sume totale, solduri finale) în formularul balanţei de verificare;
- ➢ se adună coloanele balanţei de verificare, iar totalurile stabilite în cadrul fiecărei perechi de coloane (debitoare şi creditoare) trebuie să fie egale între ele. De asemenea, totalul rulajelor stabilite în cadrul balanţei de verificare, trebuie să fie egale cu totalul rulajelor din registrul jurnal.

8.2.1 Balanţele de verificare ale conturilor sintetice

8.2.1.1 Balanţa de verificare cu trei serii de egalităţi

Indiferent de varianta în care se prezintă din punct de vedere grafic, sub formă tabelară, sau sub formă matriceală, acest tip de balanţă cuprinde următoare trei tipuri de egalităţi

I T.Sdi.D.=T.Sdi.C.

II T.R.D.=T.R.C.

III T.Sdf.D = T.Sdf.C

RD = rulaje debitoare

RC = rulaje creditoare

Sdi = solduri iniţiale

Sdf = solduri finale

Cu ajutorul acestei balanţe de verificare se satisfac atât funcţiile balanţelor precedente, cât şi funcţia de analiză a activităţii economice la nivel superior.

Totodată, pe baza ei se pot stabili în plus următoare corelaţii: egalitatea dintre totalul rulajului din balanţă şi totalul rulajului din registrul jurnal; identitatea soldurilor finale din balanţa perioadei curente cu soldurile iniţiale ale perioadei următoare.

Balanţa de verificare a rulajelor şi soldurilor

Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	SOLDURI INŢIALE		RULAJE		SOLDURI FINALE	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1 2 3 n							
	TOTAL	T.Sdi.D	T.Sdi.C.	T.R.D.	T.R.C.	T.Sdf.D	T.Sdf.C
			I		II		III

A doua variantă a balanţei de verificare cu trei serii de egalităţi este balanţa-şah. Spre deosebire de varianta tabelară care redă numai volumul valoric al activităţii desfăşurate pe o perioadă dată, acesta furnizează informaţii şi asupra naturii operaţiilor efectuate, necesare nevoilor de analiză detaliată a activităţii. întrucât, natura operaţiilor economice este reflectată prin corespondenţa conturilor s-a impus necesitatea creării balanţei-şah care permite redarea corespondenţei conturilor în care s-a înregistrat operaţia economică în partidă dublă. Cu ajutorul acestei balanţe se descoperă, nu numai dacă s-a respectat dubla înregistrare, ci şi dacă a fost debitat sau creditat contul corespunzător conţinutului economic al operaţiei efectuate.

Balanţa de verificare şah se prezintă sub forma unui tablou întocmit după principiul matriceal.

Cu ajutorul ei, cele trei egalităţi nu se obţin între coloanele perechi, ci la

întretăierea rândurilor cu coloanele, în care rulajele din luna curentă sunt redate pe conturi corespondente.

Cu toate avantajele pe care le prezintă acest tip de balanţă, în practică se utilizează mai rar datorită numărului mare de conturi corespondente într-o perioadă de gestiune şi imposibilitatea transpunerii lor pe formatul de hârtie folosit Executarea ei se face uşor cu ajutorul calculatorului electronic care, de asemenea, nu redă toate corespondenţele (din acelaşi motiv), ci numai totalurile. Formatul acestei balanţe de verificare este redat în următorul tabel:

8.2.1.2 Balanţa de verificare cu patru serii de egalităţi

Această balanţă de verificare se prezintă numai în varianta tabelară. Ea reprezintă o combinare a tipurilor cu una, două şi trei serii de egalităţi şi a fost impusă de necesitatea comparării rulajelor de la sfârşitul lunii curente cu sumele de la sfârşitul lunii curente cu sumele de la sfârşitul lunii precedente, în vederea urmăririi în dinamică a activităţii întreprinderii şi a stabilirii schimbărilor care s-au produs în sfera şi structura mijloacelor surselor şi proceselor economice.

Cele patru serii de egalităţi care se stabilesc cu acest tip de balanţă sunt următoarele:

I T_1S.D.=T_1S.C.

II T.R.D.=T.R.C.

III T_2S.D. = T_2S.C.

IV T.Sdf.D. = T.Sdf.C.

T_1S. = total sume de la sfârşitul lunii precedente

T_2S. = total sume de la sfârşitul lunii curente

Balanţa de verificare cu patru serii de egalităţi reprezintă modelul cel mai complet de balanţă tabelară, întrucât satisface funcţiile tuturor celorlalte balanţe de acelaşi tip, şi în plus oferă informaţii pentru efectuarea în dinamică a

analizei economico-financiară.

Balanţa de verificare cu patru serii de egalităţi

Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	SUME PRECEDENTE		RULAJE		TOTAL SUME		SOLDURI FINALE	
		D	C	D	C	D	C	D	C
1 2 3 a									
	TOTAL	T_1S.D.	T_1S.C.	TRc.D	TRc.C	T_2 S.D.	T_2 S.C.	T.Sdf.D	T.Sdf.C
			I		II		III		IV

8.2.2 Balanţele de verificare ale conturilor analitice

În situaţia în care conturile sintetice se desfăşoară în analitice, este necesar să se întocmească şi balanţe de verificare analitice.

Se poate întocmi câte o balanţă analitică pentru fiecare cont sau grupă de conturi sintetice, desfăşurat pe analitice sau pentru toate conturile analitice.

Balanţele de verificare analitice sunt un mijloc eficient pentru stabilirea legăturii dintre evidenţa analitică şi evidenţa sintetică, motiv pentru care mai poartă denumirea de balanţe auxiliare sau secundare.

Tehnica de întocmire a acestora constă în preluarea din registrul cartea-mare dezvoltătoare a sumelor totale şi a soldurilor tuturor conturilor analitice, deschise pentru conturile sintetice. Cu ajutorul lor se stabilesc apoi o serie de corelaţii şi indicatori care diferă de modul de funcţionare a conturilor şi de numărul de etaloane de evidenţă utilizate în cadrul conturilor analitice.

8.3. IDENTIFICAREA ERORILOR DE ÎNREGISTRARE CU AJUTORUL BALANŢELOR DE VERIFICARE

Balanţele de verificare îndeplinesc funcţia de control şi identificare a erorilor de înregistrare prin intermediul egalităţilor care trebuie să existe între totalurile diferitelor coloane, precum şi prin intermediul corelaţiilor care se stabilesc cu ajutorul lor. Neasigurarea unei egalităţi sau a unei corelaţii se

datorează existenţei unei erori.

Cu ajutorul balanţei de verificare se pot descoperi o serie de erori cum sunt: erori de întocmire a balanţei de verificare, erori de înregistrare în cartea-mare şi erori de stabilire a sumelor din formulele contabile.

Din categoria erorilor care **nu** se **pot descoperi** cu ajutorul balanţelor de verificare sintetice, pot fi omisiunile de înregistrare a operaţiilor, erorile de compensaţie, erorile de imputaţie şi erorile de înregistrare în registrul jurnal.

Omisiunile constau în faptul că operaţia economică nu a fost înregistrată deloc, nici în contul debitor, nici în contul creditor. Identificarea unor astfel de erori este posibilă în urma verificării documentelor dacă au fost înregistrate în totalitate.

Erorile de compensaţie se datorează raportării greşite a sumelor din documentele justificative în jurnal, sau din jurnal în cartea-mare, în sensul că s-a trecut o sumă în plus într- o parte a unui cont sau mai multor conturi şi altă sumă în minus, egală cu cea trecută în plus, în aceeaşi parte a unuia sau mai multor conturi, astfel încât pe total cele două categorii de erori se compensează. Identificarea acestor erori este posibilă datorită apariţiei de solduri finale nefireşti în unele conturi.

Erorile de imputaţie se datorează reportării unei sume exacte ca mărime din jurnal în cartea-mare, atât la **debit** cât şi la **credit,** însă nu în conturile în care trebuia trecută, ci în alte conturi, care nu corespund conţinutului economic al operaţiei respective.

Erorile de înregistrare în registrul jurnal se pot datora stabilirii greşite a conturilor corespondente, înregistrarea unei operaţii de două ori, atât la debit, cât şi la credit, întocmirii unor formule contabile corecte, dar cu altă sumă, mai mare sau mai mică, atât în debit, cât şi în credit.

Singura balanţă de verificare care descoperă erorile care nu influenţează egalităţile este balanţa-şah, întrucât ea redă pe lângă cele trei serii de egalităţi şi corespondenţa conturilor.

8.4. MODUL DE ÎNTOCMIRE A BALANŢEI DE VERIFICARE

Pentru întocmirea balanţei de verificare se procedează astfel:

• se transpun operaţiile din jurnal în conturi (cartea mare), efectuate în timpul perioadei de gestiune;

• se totalizează sume înregistrate în debitul şi creditul fiecărui cont deschis în cartea- mare şi se stabilesc soldul acestora;

• se transpun datele din conturile deschise în cartea-mare, toate datele: soldurile iniţiale, sau sumele precedente, rulajele, sumele totale şi soldurile finale, în formularul balanţei de verificare;

• se adună coloanele balanţei de verificare, iar totalurile obţinute în cadrul

fiecărei perechi de coloane (debitoare-creditoare) trebuie să fie egale între ele. De asemenea, totalul rulajelor din balanţa de verificare, trebuie să fie egal cu totalul rulajelor din registrul jurnal.

Pentru exemplificarea modului de întocmire a balanţei de verificare se porneşte de la o situaţie iniţială (bilanţul contabil care urmează) şi operaţiilor economice care au fost înregistrate în ordine cronologică şi sistematică în continuare.

Curs 9 Documentele contabile

9.1. Documentaţia - procedeu al metodei contabilității

Orice operaţie economică şi financiară referitoare la existenţa şi mişcarea elementelor bilanţiere, pentru a putea fi înregistrate în conturi, trebuie consemnate mai întâi în documente care să ateste înfăptuirea ei. Este necesar acest lucru, deoarece înregistrarea operaţiilor economice şi financiare în conturi se face numai după ce acestea au avut loc, iar una din cerinţele contabilităţii o constituie fundamentarea şi justificarea tuturor datelor sale pe bază de documente.

Documentaţia este strâns legată şi precedată de observare. Observarea directă a fenomenelor şi proceselor economice şi consemnarea lor în documente este o condiţie fără de care celelalte procedee ale metodei contabilităţii nu-şi găsesc câmp de aplicare.

Culegerea şi consemnarea informaţiilor despre aceste fenomene şi procese, sunt organizate după criterii precise, bine stabilite pe baze ştiinţifice şi în funcţie de necesităţile practice, ele constituind baza întregului sistem de evidenţă din entităţile economice.

Informaţiile generate de obiectul contabilităţii, pentru a fi utilizate în procesul de conducere trebuie deci, consemnate în documente, numai aşa primesc forma care să le permită vehicularea, prelucrarea, prezentarea, valorificarea şi păstrarea lor ulterioară.

Culegerea şi consemnarea în documente a informaţiei contabile se poate face manual sau cu mijloace tehnice moderne. Culegerea şi consemnarea manuală presupune completarea documentelor într-o formă numerică sau alfanumerică, în funcţie de structura lor, utilizând instrumente de scris obişnuite.

În orice entitate economică, întocmirea documentelor pentru fiecare operaţie economică şi financiară constituie o cerinţă majoră pentru cunoaşterea şi conducerea reală a activităţii, încât aceasta reclamă un control sever, nu numai asupra integrităţii şi modului de gestionare a patrimoniului în totalitatea sa, sau a părţilor lor componente, dar şi a fiecărei operaţii în parte.

Documentele prezintă o importanţă deosebită pentru mersul normal al lucrărilor de contabilitate deoarece, cu ajutorul lor se asigură verificarea prealabilă a justeţei şi legalităţii operaţiilor economice, controlul gestionar asupra mijloacelor materiale şi băneşti, respectarea disciplinei contractuale, contribuind prin acesta la întărirea responsabilităţii asupra administraţiei patrimoniului fiecărei întreprinderi. Totalitatea documentelor ca purtători materiali de informaţii constituie documentaţia unităţii patrimoniale.

Practic noţiunea de documentaţie cuprinde toate documentele care intervin de-a lungul întregului ciclu contabil, atât documentele primare cât şi cele care constituie instrumente specifice metodei contabilităţii: jurnalul, contul, balanţa de verificare, bilanţul.

9.2. Documentele de evidenţă

9.2.1. Noţiunea, importanţa, conţinutul şi întocmirea documentelor

În efectuarea lucrărilor ei, contabilitatea respectă în mod obligatoriu două principii: „nicio operaţie economică sau financiară fără document” şi „nicio înregistrare contabilă fără document”.

Documentele sunt acte scrise cuprinzând informaţii letrice şi numerice, în etalon valoric, natural, sau de muncă, care se întocmesc la locul şi în momentul înfăptuirii operaţiilor economice, precum şi a unor evenimente izvorâte din necesităţi organizatorice şi administrative, aşa cum ar fi de exemplu actele necesare pentru angajarea şi încadrarea personalului, contractele economice şi altele.

Din structura sistemului de documente, **documentele de evidenţă** reprezintă unul din elementele componente ale metodei contabilităţii, în sensul că înregistrarea operaţiilor economice şi financiare în conturi se face numai după ce acestea au fost consemnate în documente adecvate.

Documentele de evidenţă reflectă toate operaţiile legate de existenţa şi mişcarea mijloacelor, proceselor şi surselor economice în cadrul ciclului de exploatare din întreprinderi, relaţiile de drepturi şi obligaţii generate de aceste operaţii, precum şi rezultatele obţinute din activitatea desfăşurată.

Conţinutul documentelor de evidenţă este diferit în funcţie de caracterul operaţiilor economice înregistrate.

În orice caz, documentele de evidenţă conţin două feluri de elemente: elemente comune şi elemente specifice.

Elementele comune pe care trebuie să le conţină toate felurile de documente, şi anume:

- denumirea documentului (factură, chitanţă, bon de consum etc.);
- antetul, adică denumirea şi adresa unităţii sau organizaţiei care a întocmit documentul sau locul de muncă unde s-a întocmit;
- data întocmirii documentului şi numărul de ordine al acestuia;

- indicarea părţilor care au contribuit la efectuarea operaţiilor respective;

- conţinutul operaţiei economice sau financiare şi justificarea ei;

- etaloanele în care se exprimă obiectul operaţiei în funcţie de natura lui (cantitatea, valoarea);

- semnăturile persoanelor care răspund de legalitatea operaţiei consemnate în document şi realitatea ei.

Elementele specifice sunt cele care diferă şi care, se completează în funcţie de natura operaţiei economice sau financiare. Ele asigură explicarea, detalierea operaţiilor consemnate.

Întocmirea şi prelucrarea documentelor se poate face manual sau cu mijloace tehnice.

Întocmirea documentelor şi prelucrarea datelor cu mijloace tehnice prezintă avantaje faţă de prelucrarea manuală în ceea ce priveşte exactitatea şi operativitatea datelor, precum şi reducerea considerabilă a volumului muncii de rutină.

9.2.2. Clasificarea, raţionalizarea şi tipizarea documentelor

În practica entităţilor economice sunt utilizate documente numeroase şi variate în raport cu operaţiile economice pe care le consemnează. În funcţie de trăsăturile caracteristice ale acestora, *documentele de evidenţă se clasifică* după mai multe criterii, astfel:

După ***natura operaţiilor economice pe care le consemnează***, documentele se împart în:

- documente privind activitatea financiar-contabilă (documente privind imobilizările corporale, imobilizările necorporale şi financiare; vânzările; trezoreria);
- documente pentru alte activităţi care nu reprezintă acte justificative pentru înregistrările contabile (documente privind cercetarea, proiectarea, investiţiile, urmărirea producţiei, control de calitate, personal, informatică, secretariat etc.).

După funcţia pe care o îndeplinesc se divid în:

- documente de dispoziţie;
- justificative;
- mixte;
- contabile.

După circuitul lor se divid în:

- documente interne, care se întocmesc în cadrul unităţii şi circulă numai în interiorul ei (note contabile, bonuri de materiale folosite pentru eliberări de materiale secţiilor de producţie etc.);
- documente externe, care justifică raporturile economice cu alte unităţi sau persoane (facturile furnizorilor pentru materialele cumpărate, extrasele de cont de bancă etc.).

După conţinut sunt:

- documente primare, care oglindesc o singură operaţie economică, înregistrată pentru prima oară în acel document prin culegerea datelor de pe teren (facturi, cecuri, chitanţe, bonuri de materiale);
- documente centralizatoare (cumulative), care cuprind date referitoare la operaţii de acelaşi fel culese din mai multe documente primare (borderoul de prezentare a facturilor la bancă, centralizatorul intrărilor, respectiv al ieşirilor de materiale, produse etc.).

După regimul de tipărire şi folosire sunt:

- documente cu regim special;
- documente fără regim special.

După forma de prezentare sunt (mod de prezentare a formei şi formatului):

- documente tipizate;
- documente netipizate

După modul de întocmire şi rolul lor în cadrul sistemului informaţional-decizional, documentele se clasifică în:

- Documente justificative (sau documente primare)
- Registrele contabile
- Documente de sinteză şi raportare

Documentele justificative sau documentele primare sunt acelea care se întocmesc la locul şi în momentul producerii operaţiilor. Ele constituie piesele de bază ale contabilităţii. Prin semnarea lor de către persoanele care le-au întocmit, verificat şi înregistrat, ele asigură certitudinea, realitatea înfăptuirii operaţiilor consemnate.

Documente justificative (sau documente primare)

Conform Legii Contabilităţii 82/1991 „orice operaţiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un act scris care stă la baza înregistrării în contabilitate, devenind astfel document justificativ”.

Reconstituirea documentelor are loc în cazul pierderii, distrugerii, sustragerii lor, intr-un termen de 30 zile de la data sesizarii

Termenele de păstrare a documentelor se stabilesc prin acte normative. Exemplu: registrele contabile şi documentele justificative se păstrează 10 ani de la data închiderii exerciţiului, iar ştatele de salarii şi bilanţul contabil 50 ani.

După expirarea termenului de păstrare, documentele se predau la arhiva statului dacă mai prezintă interes.

Registrele contabile sau documentele de evidenţă contabilă sunt acelea în care se înregistrează şi păstrează datele în structura proprie contului. ***Registrele contabile*** reprezintă documente prin care se realizează înregistrarea cronologică şi sistematică a operaţiilor economice şi financiare derulate în activitatea entităţii economice.

Principalele registre prevăzute de Legea contabilităţii sunt: registrul-jurnal, registrul cartea-mare şi registrul inventar.

Registrul jurnal, document contabil care serveşte la înregistrarea cronologică a operaţiunilor economico-financiare. Totalul mişcărilor valorice din acesta este egal cu rulajul balanţei de verificare.

Registrele contabile – asigură înregistrarea în ordine cronologică şi sistematică a operaţiunilor economico-financiare şi pot fi sub formă de caiete (registre), fişe:

Documentele de sinteză şi raportare sunt reprezentate conform Legii Contabilităţii 82/1991 de:

- Bilanţul Contabil
- Contul de profit şi pierdere
- Anexe
- Raportul de gestiune al administratorului

Bilanţul - ca document de sinteză prezintă prin intermediul structurilor de activ şi pasiv situaţia la un moment dat a patrimoniului.

Contul de profit şi pierdere prezintă cheltuielile şi veniturile într-o anumită perioadă cu rezultatul exerciţiului.

Situaţia modificărilor capitalului propriu se vor prezenta ca o componentă distinctă a situaţiilor financiare +

Fluxurile de numerar cuprind intrări şi ieşiri de numerar şi echivalente de numerar.

Politicile contabile şi notele explicative conţin informaţii suplimentare relevante pentru necesităţile utilizatorilor în ceea ce priveşte poziţia financiară şi rezultatele obţinute.

Nr. înreg.	Data înreg.	Documentul			Explicaţia	Simbol cont		Sume	
		Fel	Nr.	Data		D	C	D	C
1	5 I	Factură	213	3 I	Furnizorul Dorobanţul	301*	401*	200.000	200.000
2	6 I	Extras cont	815	5 I	Împrumut BCR	512*	162*	700.000	700.000
.	.	.							
.	.	.							
.	.	.							

* 301 Materii prime
401 Furnizori
512 Conturi curente la bănci
162 Credite bancare pe termen lung şi mediu

Se utilizează două categorii de registre-jurnal: registrul general şi registre auxiliare. Formele registrelor auxiliare sunt: jurnalul aprovizionărilor, jurnalul

vânzărilor, jurnalul pentru încasări şi plăţi şi jurnalul pentru operaţiuni diverse. Registrul general caracterizează înregistrările din registrele auxiliare.

Registrele pentru **evidenţă sistematică** servesc la înregistrarea şi gruparea operaţiilor economice şi financiare în raport cu natura lor, iar în cadrul fiecărei grupări, în ordinea succesiunii lor în timp şi în sensul modificării contului.

Formularele folosite în acest scop sunt denumite **cartea mare** şi au mai multe forme.

Mai des utilizate sunt:

Sub formă de fişă de cont fără dezvoltarea pe conturi corespondente a rulajului debitor sau creditor.

FIŞĂ DE CONT PENTRU OPERAŢII DIVERSE

Contul					Simbol cont		Pag.
Data	Documentul		EXPLICAŢIA	Simbol cont corespondent	Debit	Credit	Sold
	Felul	Nr.					

Sub formă de fişe sintetice şah sau pe conturi corespondente:

FIŞĂ SINTETICĂ ŞAH

Contul			Credit Debit	Pag.
Nr. din jurnal	Data operaţiei	SUMA	Conturi corespondente	

Registrul Cartea mare – serveşte la gruparea informaţiilor economice şi/sau financiare în raport de natura lor pentru realizarea de evidenţe sistematice. El poate îmbrăca forma fişei de cont pentru operaţiuni diverse, fişe de cont şah sau pe conturi corespondente, forma Cartea mare centralizatoare.

CARTEA-MARE

Contul									
Luna	Conturi corespondente					Total rulaj debitor	Total rulaj creditor	SOLD	
						la 1 I 200...		Debitor	Creditor
lan									
feb									
dec									

d) **Registrele pentru evidenţă contabilă**, în care operaţiile sunt înregistrate simultan atât în ordine cronologică cât şi sistematizat pe genuri de operaţii de aceeaşi natură, acestea sunt folosite în unităţile economice sau bugetare cu un volum mic de operaţii ce folosesc forma de Jurnal-Carte mare.

JURNAL-CARTE MARE

JURNAL		CARTEA MARE					
Nr. rând	Articol contabil	Materii prime		Furnizori		TVA deduc.	
		D	C	D	C	D	C
1	1.01.2018 Sold Iniţial						
2	15.01.2018 % = 401 – 119.000 301 - 100.000 4426 - 19.000	100.000			119.000	119.000	

Registrul inventar document contabil care se întocmeşte la sfârşitul exerciţiului financiar şi în care se înscriu bunurile patrimoniale inventariate. Dacă valoarea de inventar este mai mică decât valoarea contabilă se constituie provizioane pentru deprecieri.

REGISTRUL-INVENTAR

Nr. Crt.	Obiectul inventarierii	Data inventarierii	Valoarea		Diferenţe necompensate	
			Scriptic	faptică	+	-

			ă			

Registrul jurnal de încasări şi plăţi – se întocmeşte de agenţii economici persoane fizice (meseriaşi) şi asociaţii familiale şi înregistrează atât operaţiile în numerar cât şi cele făcute prin bancă, indiferent dacă a avut loc plata sau încasarea efectivă. Se numerotează, şnuruieşte şi apoi se vizează de organul fiscal.

9.3. FORME (SISTEME) CONTABILE

Forma (sistemul) de contabilitate, reprezintă un set de formulare corelate între ele, care servesc la înregistrarea şi prelucrarea după anumite reguli a datelor privind starea şi mişcarea elementelor patrimoniale şi poate fi:

- forma clasică (jurnalul unic),
- forma centralizatoare pe jurnale multiple,
- forma maestru şah
- forma informatică.

Forma de contabilitate clasică sau jurnalul unic - se aplică în întreprinderile mici unde volumul operaţiilor ce pot fi înregistrate zilnic este limitat, fără a fi necesară divizarea muncii cheltuite.

Forma de contabilitate centralizată sau pe jurnale multiple - se bazează pe un sistem de jurnale auxiliare sau analitice (jurnal de vânzări, jurnal de cumpărări, jurnal de bancă, etc., care la sfârşitul fiecărei luni se centralizează în jurnalul general (sau centralizator). Înregistrările din registrul general sunt preluate de cartea mare globală deschisă pentru fiecare cont sintetic.

Forma de contabilitate maestru şah sau pe conturi corespondente – are la bază dezvoltarea pe conturi corespondente atât a rulajului debitor cât şi a celui creditor al conturilor sintetice.

Forma de contabilitate informatică – adaptează la formele de contabilitate prezentate mai înainte, folosirea tehnicii electronice de calcul.

9.4. CENTRALIZAREA ŞI SINTETIZAREA DATELOR CONTABILE

Documentele contabile de sinteză sau situaţiile financiare realizează centralizarea şi sintetizarea datelor contabile într-un sistem de indicatori economico-financiari care caracterizează poziţia financiră şi rezultatele obţinute.

Documentele de evidenţă sunt proiectate în strânsă concordanţă cu conţinutul operaţiilor pentru care sunt concepute, urmărindu-se în acelaşi timp să fie clare, să redea în formă simplă fenomenele complexe care se produc în cadrul întreprinderii, cu cheltuieli şi volum de muncă minime.

În ţara noastră a fost elaborat un sistem raţional de organizare a documentelor financiar-contabile ce cuprinde modelele documentelor financiar-contabile precum şi Normele metodologice de întocmire şi utilizare a acestora.

Documentele conţinute sunt însoţite de instrucţiuni precise privind forma, conţinutul, structura, întocmirea şi folosirea obligatorie a documentelor.

Raţionalizarea şi tipizarea documentelor este acţiunea prin care se urmăreşte stabilirea unor tipuri unitare de documente (ca mărime, conţinut, format şi destinaţie) pentru operaţii de acelaşi fel, obligatorii pentru toate întreprinderile de acelaşi tip.

Prin această acţiune se urmăreşte: eliminarea paralelismelor, întocmirea şi circulaţia acestora, cuprinderea în conţinutul lor a indicatorilor strict necesari pentru informare, proiectarea unor documente care să corespundă necesităţilor de prelucrare cu echipamente tehnice, satisfacerea cerinţelor de informare a tuturor formelor de existenţă.

Verificarea documentelor de evidenţă este operaţia premergătoare înregistrării operaţiilor economice şi financiare în conturi şi constă în controlul respectării condiţiilor de formă şi de fond pe care acestea trebuie să le îndeplinească. Aceasta se face în scopul evitării neregulilor şi abuzurilor şi totodată pentru reflectarea în contabilitate a realităţii.

Verificarea documentelor este de două feluri: verificare de formă şi verificare de fond.

Verificarea din punctul de vedere al formei se referă la folosirea modelului de document corespunzător naturii operaţiei consemnate; completarea tuturor elementelor cerute de documente; existenţa semnăturilor persoanelor responsabile de întocmirea documentelor şi de efectuare a calculelor, iar pentru cele întocmite în mai multe exemplare, existenţa aceluiaşi număr de ordine pe fiecare exemplar.

Documentele de evidenţă sunt supuse apoi unei verificări a exactităţii datelor cifrice înscrise, preluarea exactă a cantităţilor şi preţurilor, precum şi corectitudinea calculelor efectuate.

Verificarea de fond a documentelor, implică o răspundere deosebită şi ea vizează: legalitatea, necesitatea, realitatea, oportunitatea şi economicitatea operaţiilor consemnate.

Legalitatea operaţiei se apreciază prin raportarea ei la actele normative care reglementează genul respectiv de operaţii (legi, decrete, instrucţiuni etc.).

Necesitatea operaţiei presupune raportarea operaţiei la cerinţele activităţii întreprinderii, deoarece nu orice operaţie care este legală este şi necesară întreprinderii.

Realitatea datelor înregistrate se face prin controlul reciproc al acestora, pentru a se stabili cu certitudine executarea operaţiei (de exemplu: bonul de predare-produse se confruntă cu bonurile de lucru, pentru cantităţile de produse obţinute).

Economicitatea operaţiei are în vedere faptul că ea trebuie să se realizeze cu cheltuieli minime. De exemplu, pentru efectuarea unei reparaţii la clădiri presupune efectuarea acestora în sezonul cald, care influenţează atât calitatea lucrărilor cât şi costul acestora.

În general, verificarea documentelor se efectuează de alte persoane decât cele care le-au întocmit sau prelucrat. Documentele care, în urma verificării, se

constată că nu corespund cerinţelor, se înapoiază compartimentelor de unde provin pentru a fi corectate sau completate.

Corectarea erorilor din documente se efectuează cu respectarea unor reguli care să permită recunoaşterea momentului când s-a produs greşeala (la întocmire sau la prelucrare), să se aducă la cunoştinţa celor care au întocmit documentul; corectarea să se facă prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrei greşite şi apoi înscrierea corectă; datele corecte să fie certificate prin semnăturile persoanelor care au întocmit documentul sau a corectorului când eroarea s-a constatat la prelucrare.

Documentele referitoare la mijloacele băneşti (chitanţa, cecul etc.), greşit întocmite, nu se pot corecta; ele se anulează şi rămân în carnetele respective, fără a fi detaşate.

9.5. CIRCUITUL ŞI PĂSTRAREA DOCUMENTELOR

Pentru a-şi îndeplini funcţiile de sursa de date pentru înregistrarea operaţiilor economice şi financiare în conturi, de exercitare a controlului economico-financiar şi de informare operativă a organelor de conducere, documentele de evidenţă, din momentul întocmirii sau primirii şi până în momentul arhivării lor, trebuie să parcurgă un drum cât mai scurt. În acest sens documentele trebuie să parcurgă un traseu bine stabilit, într-o anumită ordine de succesiune, cu opriri şi staţionări la un număr redus de verigi, respectiv numai acolo unde este necesară completarea, semnarea, verificarea, corectarea şi înregistrarea lor.

În cadrul entităţilor economice, pentru raţionalizarea circulaţiei documentelor, se întocmeşte un grafic care cuprinde: documentele care trebuie întocmite în cadrul fiecărui compartiment, persoanele care le întocmesc, termenele de executare şi compartimentele la care se trimit.

Drumul parcurs de documentele de evidenţă variază de la o întreprindere la alta, în funcţie de dimensiunea şi structura organizatorică, de natura operaţiilor consemnate, de mijloacele folosite pentru executarea lucrărilor de contabilitate şi calculaţie.

După înregistrarea lor în conturi, documentele de evidenţă ajung la punctul final al circulaţiei - clasarea şi arhivarea.

Clasarea este operaţia de aşezare a documentelor într-o ordine stabilită în scopul păstrării şi al găsirii lor cu uşurinţă atunci când este necesar.

În practică, pentru clasarea documentelor se folosesc mai multe criterii:

- criteriul privind **natura operaţiilor economice**, după care documentele se grupează în dosare separate pentru imobilizări, active circulante materiale, operaţii băneşti etc.;
- criteriul **cronologic**, după care documentele se grupează în ordinea datei întocmirii sau înregistrării lor;
- criteriul **alfabetic** potrivit căruia documentele se aşează după denumirea unităţilor la care se referă;
- criteriul **geografic**, conform căruia documentele se clasează după localitatea în care se găsesc corespondenţii.

Păstrarea documentelor în cursul exerciţiului financiar se realizează în **arhiva curentă** care se organizează în cadrul principalelor sectoare şi servicii din cadrul întreprinderii. Documentele de casă şi unele documente contabile, cum sunt fişele de cont, balanţele de verificare, Situaţiile financiare, se păstrează în spaţii special amenajate. După expirarea exerciţiului financiar şi aprobarea Situaţiilor financiare, documentele se predau la arhiva generală a întreprinderii. Din **arhiva generală,** documentele nu se scot decât cu aprobarea persoanelor competente, la cererea instanţelor judecătoreşti şi a organelor de control.

Termenele de păstrare a documentelor sunt diferite în funcţie de natura, destinaţia şi categoria din care fac parte. Documentele specifice unor ramuri au termeni de păstrare stabilite prin instrucţiuni departamentale, de ramură, iar cele comune tuturor ramurilor economice au termene stabilite de Direcţia generală a arhivelor statului.

În mod concret:

- documentele financiar-contabile se păstrează timp de 5 ani, cu începere de la data încheierii exerciţiului financiar în cursul căruia aufost întocmite.
- documentele financiar-contabile care atestă proveniența unor bunuri cu durată de viaţă mai mare de 10 ani se păstrează, de regulă, pe o perioadă de timp mai mare, respectiv pe perioada de utilizare a bunurilor.
- statele de salarii care se păstrează timp de 50 de ani.
- Registrul-jurnal, Registrul-inventar şi Registrul Cartea mare se păstrează în unitate timp de 10 ani de la data încheierii exerciţiului financiar în cursul căruia au fost întocmite

În caz de pierdere, sustragere sau distrugere a unor documente contabile, se vor lua măsuri de reconstruire a acestora în termen maxim de 30 de zile de la constatare.

Curs 10 EVALUAREA PATRIMONIULUI IN CONTABILITATE

10.1. DEFINIŢIE

Evaluarea în contabilitate constă în cuantificarea şi exprimarea în unităţi monetare a mărimii elementelor patrimoniale (active, pasive, cheltuieli şi venituri) şi a operaţiilor economice şi financiare cu modificări intervenite în masa patrimoniului.

Ca procedeu al metodei contabilităţii, evaluarea asigură exprimarea valorică a patrimoniului, adică, cuantificarea în expresie bănească a existenţei, mişcării, şi transformării elementelor pentru a le reflecta în contabilitate.

Conţinutul evaluării constă în înmulţirea elementelor patrimoniale, exprimate cantitativ, cu un etalon bănesc, astfel:

$$E = Q \times Eb$$

unde : E = evaluarea
Q = etalon cantitativ
Eb= etalon bănesc

10.2. CRITERIILE DE EVALUARE

Se pot preciza trei criterii cu privire la evaluarea fluxurilor şi stocurilor de active şi pasive, cheltuieli-venituri:

valoarea de utilitate sau *valoarea reală (corectă, justă*)

valoarea de piaţă ca referinţă de preţ

timpul.

Valoarea de utilitate este:

valoarea recunoscută de părţi în cadrul tranzacţiilor directe.

valoare justă (reală, corectă), respectiv, suma la care poate fi tranzacţionat un activ sau decontată o datorie, de bună voie, între părţi aflate în cunoştinţă de cauză, în cadrul unei tranzacţii în care preţul este determinat obiectiv.

Valoarea de piaţă, folosită în cadrul tranzacţiilor directe, reprezintă preţul care poate fi obţinut/plătit pe o piaţă activă caracterizată prin:

- activele de pe piaţă sunt relativ omogene;
- sunt cantităţi suficiente de asemenea active tranzacţionate, în aşa fel încât oricând pot fi găsiţi potenţiali cumpărători şi vânzători;
- preţurile sunt disponibile pentru a fi cunoscute de către public.

Timpul vizează momentul plasării evaluării în trecut, prezent sau viitor. Orice evaluare, în virtutea continuităţii activităţii întreprinderii, glisează între timpul trecut, trece prin timpul prezent şi se îngrijeşte de reproducţia valorilor economice la timpul viitor.

Evaluarea în contabilitate se face la timpul prezent, dar obiectul evaluării îl reprezintă activele şi pasivele, cheltuielile şi veniturile.

Conform *„Cadrului pentru elaborarea şi prezentarea situaţiilor financiare”* elaborat de Board-ul de Standarde Contabile Internaţionale (I.A.S.B.), activul reprezintă o resursă prezentă controlată de întreprindere, care provine ca rezultat al unor evenimente din trecut şi care aduce în favoarea întreprinderii beneficii viitoare; după cum pasivul se defineşte ca o obligaţie prezentă a întreprinderii provenind din evenimente din trecut, care la achitare generează fluxuri de beneficii economice dinspre întreprindere.

Capitalul propriu reprezintă interesele reziduale în activele întreprinderii după ce au fost stinse toate obligaţiile.

Veniturile constituie creşteri ale beneficiilor pe perioada exerciţiului financiar (deci, perioada curentă) sub forma creşterilor (intrărilor) de active sau a reducerilor de pasive care au ca rezultat creşteri ale capitalului propriu, altele decât cele legate de contribuţiile proprietarilor la capitalul propriu.

Cheltuielile constituie diminuări ale beneficiilor economice pe perioada exerciţiului financiar, sub forma micşorărilor (ieşirilor) de active sau a creşterilor de pasive care au ca rezultat diminuări ale capitalului propriu, altele decât cele legate de sumele distribuite participanţilor la capitalul propriu.

10.3. BAZE DE EVALUARE

Pornind de la cele patru criterii (valoarea de utilitate, valoarea reală, valoarea de piaţă şi timpul) s-au conturat următoarele baze de evaluare:

- costul istoric
- costul curent

Costul istoric este o valoare reală din momentul intrării activelor şi crearea datoriilor.

Conform „*Cadrului pentru elaborarea şi prezentarea situaţiilor financiare"* elaborat de I.A.S.B., costul istoric al activelor reprezintă valoarea aferentă sumei de bani cu care au fost plătite sau valoarea reală considerată la momentul achiziţiei sau producţiei, iar costul istoric al pasivelor reprezintă valoarea echivalentelor obţinute în schimbul obligaţiei sau, în anumite împrejurări (obligaţiilor fiscale) la valoarea ce se aşteaptă să fie plătită în numerar sau echivalente ale numerarului pentru a stinge datoriile, potrivit cursului normal al afacerilor.

Costul curent sau de înlocuire reprezintă costul pe care întreprinderea îl acceptă pentru a dobândi, la nivelul valorii actuale, un bun similar cu cel delimitat ca obiect al evaluării.

Costul curent al activelor reprezintă valoarea în numerar sau echivalente ale numerarului care ar trebui plătită dacă acelaşi activ sau unul asemănător ar fi achiziţionat sau produs în prezent, iar costul curent al pasivelor reprezintă valoarea aferentă sumelor nominale ce ar trebui plătite pentru stingerea în prezent a obligaţiei.

Consideraţii:

Nici o bază de evaluare nu are o aplicabilitate generală şi nu este satisfăcătoare în mod absolut şi, în consecinţă, se ridică o problemă de opţiune în acest sens.

Normele contabile europene şi internaţionale s-au orientat spre costul istoric, fără a pierde din vedere combinarea sa cu alte baze de evaluare sau folosirea unor alternative.

Principii în evaluare a patrimoniului în contabilitate*:*

- principiul stabilităţii unităţii monetare,
- principiul costului istoric
- principiul prudenţei.

Principiul stabilităţii unităţii monetare. În contabilitate, etalonul monetar ales ca unitate de măsură a elementelor patrimoniale are un caracter instabil determinat de variaţia puterii de cumpărare a monedei şi a preţurilor. Pentru a depăşi această limită, moneda ca unitate de măsură a valorii în contabilitate este considerată constantă.

In condiţiile unei economii hiperinflaţioniste, conturile anuale privind situaţia patrimoniului şi rezultatul exerciţiului sunt ajustate cu efectele inflaţiei.

Principiul costului istoric. Constă în evaluarea elementelor patrimoniale la costul de origine sau de intrare stabilit pe baza documentelor justificative.

Costul istoric are valoare istorică, el reflectă valoarea „reală" a elementelor patrimoniale la data intrării lor în gestiunea întreprinderii

Costul istoric nu este aplicat în forma pură. Astfel, cu ocazia întocmirii bilanţului pe baza datelor inventarierii se produc unele derogări de la acest principiu care nu are legătură cu eroziunea monetară, cum sunt:

a) pentru lichidităţi în devize, creanţele şi datoriile în valută, costul istoric coincide cu realizarea la cursul zilei la întocmirea bilanţului;

b) pentru stocuri, dacă este cazul, costul istoric este înlocuit cu preţul activelor depreciate;

c) imobilizările sunt, în general, evaluate la costul istoric diminuat cu amortismentele calculate, iar în unele cazuri sunt reevaluate;

d) necesitatea de a estima şi înregistra riscul de nerecuperare a creanţelor.

Principiul prudenţei.

Principiul prudentei impune o estimare cu precauţie sau rezonabilă a elementelor patrimoniale astfel încât să se prevină supraevaluarea activelor şi veniturilor, respectiv subevaluarea pasivelor şi cheltuielilor.

Se evită constituirea nejustificată de rezultate supradimensionate care la rândul lor generează o decapitalizare a întreprinderii prin sarcinile fiscale mari şi distribuirea de dividende fictive.

10.4. SISTEMUL DE PREŢURI ŞI TARIFE

Preţurile şi tarifele reprezintă baza stabilirii valorii contabile cu care elementele patrimoniale sunt evaluate şi înregistrate în contabilitate.

Preţurile reprezintă echivalentul bănesc al valorii mărfurilor (bunurilor) ce fac obiectul schimbului pe piaţă, negociat şi acceptat de cumpărător şi vânzător.

Preţurile producătorilor se formează la punerea în circulaţie a bunurilor create de unităţile patrimoniale. Acestea sunt:

Preţuri de producţie, pentru bunurile fabricate în industrie şi activităţi manufacturiere;

Preţuri de deviz, pentru lucrările de construcţii-montaj;

Preturi de contractare şi achiziţie, pentru produsele agricole;

Preţurile producătorilor au următoarea structură:

Costul de producţie, compus din:

- costul de achiziţie al materiilor prime şi materialelor consumate;
- cheltuielile de prelucrare a materiilor prime;
- cheltuielile indirecte de producţie şi cheltuielile de administraţie şi conducere;
- cheltuielile de desfacere (livrare), ocazionate de punerea în circulaţie pe piaţă a bunurilor fabricate;
- profitul producătorului;
- accizele pentru unele bunuri.

Preţurile importatorilor sunt aferente bunurilor, respectiv mărfurilor obţinute din import, de către societăţile comerciale importatoare şi se formează pe baza următoarelor elemente principale:

- preţul extern de import al bunului, transformat în lei la cursul oficial de schimb de la data intrării în vamă;
- cheltuielile de transport şi asigurare pe parcursul extern în devize, transformate în lei;
- taxele şi comisioanele vamale;
- accizele;
- marja importatorului dimensionată pentru acoperirea cheltuielilor de comercializare şi pentru a asigura profitul importatorului.

Preţurile comercianţilor se formează în sfera circulaţiei mărfurilor, la nivelul fiecărei verigi comerciale până la consumatorul final.

Sunt practicate două mari categorii de preţuri pentru comercializarea mărfurilor:

- preţuri de vânzare cu ridicata
- preţuri de vânzare cu amănuntul.

Structura preţului cu amănuntul este:

- preţul de vânzare cu ridicata;
- adaosul comercial al unităţii de desfacere cu amănuntul;
- taxa pe valoarea adăugată.

Tarifele reprezintă echivalentul bănesc al valorii lucrărilor executate şi serviciilor prestate ce se tranzacţionează pe piaţă între executanţi şi beneficiari.

Mecanismul de formare a tarifelor este relativ asemănător cu cel al formării preţurilor.

10.5. FORME DE EVALUARE

În funcţie de momentul efectuării evaluării şi de scopul urmărit se disting următoarele forme principale de evaluare:

- evaluarea curentă
- evaluarea periodică
- reevaluarea.

10.5.1. Evaluarea curentă

Evaluarea curentă a elementelor patrimoniale depinde de momentul efectuării ei:

La intrarea în patrimoniu, bunurile sunt evaluate şi înregistrate în contabilitate în funcţie de modul de dobândire, astfel:

- *bunurile dobândite cu titlu oneros* (contra plată) se evaluează *la costul de achiziţie.* Acesta este format din preţul de cumpărare fără taxa pe valoarea adăugată (T.V.A.), taxe nerecuperabile (taxe vamale), cheltuieli auxiliare privind punerea în stare de utilitate a bunurilor, sau pentru intrarea lui în depozit, cheltuieli de transport, încărcare, descărcare, instalare şi montaj, comisioane etc.;
- *bunurile rezultate din producţia proprie* se evaluează *la costul de producţie,* format din costul de achiziţie al materiilor prime şi materialelor consumate, costurile cu salariile şi alte costuri directe privind fabricarea produsului, la care se adaugă o cotă a costurilor indirecte (aferente activităţii generale a secţiilor de producţie);
- *bunuri obţinute cu titlu gratuit* sau prin *donaţie* se evaluează la *valoarea de utilitate,* în funcţie de preţul pieţei, starea sau amplasarea acestuia.

Valoarea de utilitate reprezintă preţul presupus că îl acceptă un client, în funcţie de utilitatea bunului respectiv;

- *bunurile primite cu titlu de aport în natură* la constituirea sau fuziunea unor unităţi patrimoniale se evaluează şi contabilizează la *valorile* şi *preţurile prevăzute în actul de evaluare,* determinate prin expertiză sau înscrise în contractul de constituire a societăţii;
- *creanţele şi datoriile* sunt evaluate şi înregistrate la *valoarea lor nominală* înscrisă în documentele care atestă dreptul de creanţă sau datoria.

La ieşirea din patrimoniu, respectiv la darea în consum a unor elemente patrimoniale sau alte ieşiri, acestea se înregistrează la *valoarea de intrare,* conform următoarelor metode:

- Metoda costului unitar mediu ponderat
- Metoda primei intrări primei ieşiri potrivit căreia bunurile ieşite din patrimoniu se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie al primei intrări (lot). După epuizarea acestuia, evaluarea se face la costul de achiziţie sau de producţie a lotului următor, în ordine cronologică.

- Metoda ultimei intrări - primei ieşiri potrivit căreia costul unitar al ultimei intrări este atribuit primei ieşiri, indiferent de costurile unitare ale celorlalte intrări.
- Metoda costului standard presupune stabilirea unui preţ unic de înregistrare a ieşirilor, de regulă, preţul corespunzător sursei principale sau care deţine pondere în aprovizionare. Diferenţa dintre preţul real şi cel standard se înregistrează într-un cont separat în contabilitate de cel al bunurilor supuse evaluării.

10.5.2. Evaluarea periodică

Cu ocazia inventarierii, ***evaluarea elementelor patrimoniale*** se face la valoarea actuală, adică la preţul zilei la data inventarierii sau la valoarea de utilitate, care reprezintă preţul presupus că îl acceptă un client ţinând seama de utilitatea bunului pentru el.

Pentru creanţe şi datorii, valoarea de utilitate se stabileşte în funcţie de valoarea probabilă de încasat, respectiv de plătit.

La încheierea exerciţiului, elementele patrimoniale se evaluează şi se reflectă în bilanţ la valoarea de intrare în patrimoniu (valoarea contabilă), pusă de acord cu rezultatele inventarierii şi cu valoarea de utilitate aplicând principiul prudenţei.

Tratarea diferenţelor (plusul de evaluare sau minusul de evaluare) se face potrivit cerinţelor ***principiului prudenţei*** astfel:

<u>*Pentru bunurile economice (elemente de ACTIV)*</u>

- dacă valoarea de inventar este mai mare decât valoarea contabilă (Vi > Vc), plusul de valoare nu este luat în considerare, elementele fiind evaluate în bilanţ la valoarea lor contabilă. Plusurile de valoare fiind probabile, principiul prudenţei recomandă să nu fie luate în calculul de evaluare bilanţieră;

- dacă valoarea de inventar este mai mică decât valoarea contabilă (Vi < Vc), minusul de valoare este luat în calculul de evaluare pentru a aduce valoarea contabilă la nivelul valorii de inventar. Elementele în cauză sunt evaluate la valoarea de inventar.

Procedura de determinare a valorii de inventar în contabilitate pe baza valorii contabile constă în calculul şi înregistrarea de amortizare suplimentară la imobilizări şi prin constituirea de provizioane pentru stocuri şi creanţe.

<u>*Pentru sursele economice (elemente de PASIV)*</u>, principiul prudenţei se aplică apelând la un raţionament invers celui utilizat la tratarea diferenţelor de valoare stabilite la bunurile economice, astfel:

- dacă valoarea de inventar este mai mică decât valoarea contabilă (Vi < Vc), minusul de valoare nu se ia în considerare la evaluare, sursele respective fiind înscrise în bilanţ la valoarea lor contabilă;

- dacă valoarea de inventar este mai mare decât valoarea contabilă (Vi > Vc), plusul de valoare este preluat în calculul de evaluare prin constituirea unor

provizioane care se adaugă la valoarea contabilă a surselor, în felul acesta sursele vor fi evaluate în bilanţ la valoarea de inventar.

Evaluarea elementelor patrimoniale la raportarea anuală:

10.5.3. REEVALUAREA

Reevaluarea elementelor patrimoniale constă în înlocuirea valorii de intrare cu cea actuală a elementelor patrimoniale, lucrare ce se efectuează periodic în baza unei dispoziţii legale.

Diferenţele din reevaluare influenţează rezultatele financiare ale unităţii pe măsura amortizării imobilizărilor reevaluate sau vânzarea lor, care se includ pe cheltuieli de exploatare.

Plus valoarea înregistrată în structurile de pasiv, la capitaluri proprii, se poate transforma în capital social sau în rezerve, determinând creşterea valorică a patrimoniului.

10.6. CONTABILITATEA ŞI INFLAŢIA

Principiul costului istoric (de origine) determină rezultate impozabile fictive cu toate că în realitate rezultatul poate fi pierdere. De aici, dividende fictive şi impozitul pe profit este unul pe capital.

Pentru evitarea acestor situaţii trebuie să se procedeze la retratarea conturilor anuale privind situaţia patrimoniului şi rezultatul exerciţiului. În acest scop, se pot folosi două metode:

- *Metoda ponderării costului istoric*, folosit în evaluarea bilanţieră, cu indicele de inflaţie.
- *Metoda retratării costurilor în funcţie de valoarea actuală*, care constă în evaluarea elementelor patrimoniale în funcţie de valoarea actuală, estimată cu ocazia inventarierii sau reevaluării activelor.

Curs 11 INVENTARIEREA

11.1. NOŢIUNEA ŞI FUNCŢIILE INVENTARULUI

Inventarierea este un procedeu de verificare faptică a existenţei şi stării elementelor patrimoniale (mijloacelor economice, a creanţelor şi datoriilor) ale unităţii patrimoniale din punct de vedere cantitativ, calitativ şi valoric, pe baza documentului numit ***inventar***.

În calitate de procedeu al metodei contabilităţii, inventarierea îndeplineşte mai multe funcţii şi anume:

a) ***Funcţia de control*** a existenţei faptice a elementelor patrimoniale în scopul determinării corecte a indicatorilor economico-financiari şi întocmirii unui bilanţ real. În urma comparării situaţiei faptice cu cea scriptică pot rezulta plusuri sau minusuri pentru care se stabilesc cauzele şi modul de reflectare în contabilitate.

b) ***Funcţia de stabilire la finele unui exerciţiu a valorii actuale*** (de utilitate) a elementelor patrimoniale şi a mărimii deprecierilor suferite.

c) ***Funcţia de calcul şi evidenţă*** a stocurilor, a consumurilor şi a vânzărilor. În cazul unităţilor mici se foloseşte pentru evidenţa stocurilor metoda inventarului intermitent în baza căruia în conturile de stocuri se înregistrează stocurile iniţiale la începutul lunii şi stocurile finale la sfârşitul lunii în urma inventarierii acestora. Prin diferenţă rezultă consumurile din cursul lunii care se reflectă în conturile de cheltuieli (pentru materii prime) şi producţia obţinută în cursul lunii, care se reflectă în veniturile din producţia stocată.

Normele privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de activ şi de pasiv prevăd:

- **inventarierea elementelor de activ şi de pasiv** reprezintă ansamblul operaţiunilor prin care se constată existenţa tuturor elementelor respective, cantitativ-valoric sau numai valoric, după caz, la data la care aceasta se efectuează.

- **inventarierea** are ca scop principal stabilirea situaţiei reale a tuturor elementelor de activ şi de pasiv ale fiecărei unităţi, precum şi a bunurilor şi valorilor deţinute cu orice titlu, aparţinând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situaţiilor financiare anuale care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziţiei financiare şi a performanţei unităţii pentru respectivul exerciţiu financiar.

Organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de activ şi de pasiv din cadrul societăţilor comerciale, societăţilor/companiilor naţionale, regiilor autonome, institutelor naţionale de cercetare-dezvoltare, societăţilor cooperatiste, instituţiilor publice, asociaţiilor şi celorlalte persoane juridice cu şi fără scop patrimonial, precum şi ale persoanelor fizice care

desfăşoară activităţi producătoare de venituri, denumite în continuare unităţi, se efectuează potrivit prevederilor Legii contabilităţii nr. 82/1991, republicată, si normele O.M.F.P. 2861/2009.

Astfel, unităţile au obligaţia să efectueze inventarierea generală a elementelor de activ şi de pasiv deţinute la începutul activităţii, cel puţin o dată pe an pe parcursul funcţionării lor, în cazul fuziunii sau încetării activităţii, precum şi în următoarele situaţii:

a) la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului, sau a altor organe prevăzute de lege;

b) ori de câte ori sunt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune, care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere;

c) ori de câte ori intervine o predare-primire de gestiune;

d) cu prilejul reorganizării gestiunilor;

e) ca urmare a calamităţilor naturale sau a unor cazuri de forţă majoră;

f) în alte cazuri prevăzute de lege.

În cazul în care, în situaţiile enumerate mai sus, sunt inventariate toate elementele de activ dintr-o gestiune, aceasta poate ţine loc de inventariere anuală, cu aprobarea administratorului, a ordonatorului de credite sau a persoanei care are obligaţia gestionării elementelor de activ şi de pasiv, cu respectarea prevederilor pct. 5 alin. 3.

În baza prevederilor Legii nr. 82/1991, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, Ministerul Finanţelor Publice poate aproba excepţii de la regula inventarierii anuale pentru unele bunuri cu caracter special aflate în administrarea instituţiilor publice, la propunerea ordonatorilor principali de credite.

Răspunderea pentru buna organizare a lucrărilor de inventariere, potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, şi în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, *revine administratorului*, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligaţia gestionării elementelor de activ şi de pasiv şi care elaborează şi transmite comisiilor de inventariere proceduri scrise adaptate la specificul unităţii.

11.2. CLASIFICAREA INVENTARIERILOR

Inventarele se pot clasifica după:

a) Sfera de cuprindere:

1) - inventarierea generală, care cuprinde întregul patrimoniu;

2) - inventarierea parţială, care cuprinde o parte din patrimoniu

b) ***Perioada la care se referă:***

1) La începutul activităţii unităţii, inventarierea are ca scop principal stabilirea şi

evaluarea elementelor de activ ce constituie aport la capitalul unităţii. Elementele de activ care constituie aport la capitalul social al agenţilor economici, la patrimoniul iniţial al persoanelor juridice fără scop patrimonial şi la patrimoniul instituţiilor publice se înscriu în registrul-inventar grupate pe conturi.

2) Inventarierea anuală a elementelor de activ şi de pasiv se face, de regulă, cu ocazia încheierii exerciţiului financiar, avându-se în vedere şi specificul activităţii fiecărei unităţi.

În cadrul agenţilor economici cu activitate complexă, bunurile pot fi inventariate şi înaintea datei de încheiere a exerciţiului financiar, cu condiţia asigurării valorificării şi cuprinderii rezultatelor inventarierii în situaţiile financiare întocmite pentru exerciţiul financiar respectiv.

În situaţia inventarierii unor gestiuni pe parcursul anului, în registrul-inventar se va cuprinde valoarea stocurilor faptice inventariate şi înscrise în listele de inventariere actualizate cu intrările şi ieşirile de bunuri din perioada cuprinsă între data inventarierii şi data încheierii exerciţiului financiar.

3) Inventarierea periodică pentru verificarea existenţei anumitor categorii de elemente patrimoniale (numerarul în casierie se inventariază lunar, mărfurile de două-trei ori pe an);

4) Inventarierea ocazională este determinată de ocazii speciale: predări-primiri de gestiune, fuziuni, etc.;

5) Inventarierea inopinantă este efectuată la cererea organelor de control.

11.3. ETAPELE INVENTARIERII

➢ Inventarierea se derulează în mai multe etape:

a) - pregătirea inventarierii

b) - efectuarea inventarierii

c) - stabilirea şi regularizarea rezultatelor inventarierii

a) Pregătirea inventarierii – este etapă premergătoare inventarierii propriu-zise şi de ea depinde eficienţa lucrărilor. Dintre măsurile organizatorice se enumără:

- se stabileşte obiectivul inventarierii şi sfera lui de cuprindere;

- se constituie comisiile de inventariere la dispoziţia scrisă a conducerii, iar atunci când este cazul şi a unei comisii de inventariere care să instruiască, supravegheze, centralizeze inventarierea.

Inventarierea elementelor de activ şi de pasiv se efectuează de către comisii de inventariere, formate din cel puţin două persoane, numite prin decizie scrisă, emisă de persoanele autorizate (administratorul sau ordonatorul de credite). În decizia de numire se menţionează în mod obligatoriu componenţa comisiei, numele responsabilului comisiei, modul de efectuare a inventarierii, gestiunea supusă inventarierii, data de începere şi de terminare a operaţiunilor.

La persoanele fizice care desfăşoară activităţi producătoare de venituri, precum şi la unităţile al căror număr de salariaţi este redus, iar valoarea bunurilor din gestiune nu depăşeşte

plafonul stabilit de administratori, inventarierea poate fi efectuată de către o singură persoană. Comisiile de inventariere sunt coordonate, acolo unde este cazul, de către o comisie centrală, numită, de asemenea, prin decizie scrisă, emisă de persoanele autorizate care are ca sarcină să organizeze, să instruiască, să supravegheze şi să controleze modul de efectuare a operaţiunilor de inventariere.

Comisia de inventariere răspunde de efectuarea tuturor lucrărilor de inventariere, potrivit prevederilor legale. Pentru desfăşurarea în bune condiţii a operaţiunilor de inventariere, în comisii vor fi numite persoane cu pregătire corespunzătoare economică şi tehnică, care să asigure efectuarea corectă şi la timp a inventarierii elementelor de activ şi de pasiv, inclusiv evaluarea lor conform reglementărilor contabile aplicabile.

Inventarierea şi evaluarea elementelor de activ şi de pasiv se pot efectua atât cu salariaţii proprii, cât şi pe bază de contracte de prestări de servicii încheiate cu persoane juridice sau fizice cu pregătire corespunzătoare.

Din comisia de inventariere nu pot face parte gestionarii depozitelor supuse inventarierii şi nici contabilii care ţin evidenţa gestiunii respective, dar prezenţa lor este obligatorie.

Membrii comisiilor de inventariere nu pot fi înlocuiţi decât în cazuri bine justificate şi numai prin decizie scrisă, emisă de către cei care i-au numit.

În vederea bunei desfăşurări a operaţiunilor de inventariere, administratorii, ordonatorii de credite sau alte persoane care au obligaţia gestionării elementelor de activ şi de pasiv trebuie să ia măsuri pentru crearea condiţiilor corespunzătoare de lucru comisiei de inventariere, prin:

- organizarea depozitării bunurilor grupate pe sortimente, dimensiuni, codificarea acestora şi întocmirea etichetelor de raft;
- ţinerea la zi a evidenţei tehnico-operative la gestiuni şi a celei contabile şi efectuarea confruntării datelor din aceste evidenţe;
- participarea întregii comisii de inventariere la lucrările de inventariere;
- asigurarea personalului necesar pentru manipularea bunurilor care se inventariază, respectiv pentru sortare, aşezare, cântărire, măsurare, numărare etc.;
- asigurarea participării la identificarea bunurilor inventariate (calitate, sort, preţ etc.) a unor specialişti din unitate sau din afara acesteia, la solicitarea responsabilului comisiei de inventariere, care au obligaţia de a semna listele de inventariere pentru atestarea datelor înscrise;
- dotarea gestiunii cu aparate şi instrumente adecvate şi în număr suficient pentru măsurare, cântărire etc., cu mijloace de identificare (cataloage, mostre, sonde etc.), precum şi cu formulare şi rechizite necesare;
- dotarea comisiei de inventariere cu mijloace tehnice de calcul şi de sigilare a spaţiilor inventariate;
- asigurarea protecţiei membrilor comisiei de inventariere în conformitate cu normele de protecţie a muncii;
- asigurarea securităţii uşilor, ferestrelor, porţilor etc., de la magazine, depozite, gestiuni etc.

Principalele măsuri organizatorice

Principalele măsuri organizatorice care trebuie luate de către comisia de inventariere sunt următoarele:

1) înainte de începerea operaţiunii de inventariere să ia de la gestionarul răspunzător de gestiunea bunurilor o declaraţie scrisă din care să rezulte dacă:

- gestionează bunuri şi în alte locuri de depozitare;
- în afara bunurilor unităţii respective, are în gestiune şi alte bunuri aparţinând terţilor, primite cu sau fără documente;
- are plusuri sau lipsuri în gestiune, despre a căror cantitate sau valoare are cunoştinţă;
- are bunuri nerecepţionate sau care trebuie expediate (livrate), pentru care s-au întocmit documentele aferente;
- a primit sau a eliberat bunuri fără documente legale;
- deţine numerar sau alte hârtii de valoare rezultate din vânzarea bunurilor aflate în gestiunea sa;
- are documente de primire-eliberare care nu au fost operate în evidenţa gestiunii sau care nu au fost predate la contabilitate.

De asemenea, gestionarul va menţiona în declaraţia scrisă felul, numărul şi data ultimului document de intrare/ieşire a bunurilor în/din gestiune.

Declaraţia se datează şi se semnează de către gestionarul răspunzător de gestiunea bunurilor şi de către comisia de inventariere, care atestă că a fost dată în prezenţa sa;

2) să identifice toate locurile (încăperile) în care există bunuri ce urmează a fi inventariate;

3) să asigure închiderea şi sigilarea spaţiilor de depozitare, în prezenţa gestionarului, ori de câte ori se întrerup operaţiunile de inventariere şi se părăseşte gestiunea.

Documentele întocmite de comisia de inventariere rămân în cadrul gestiunii inventariate, în locuri special amenajate (fişete, casete, dulapuri etc.), încuiate şi sigilate. Sigiliul se păstrează, pe durata inventarierii, de către responsabilul comisiei de inventariere;

4) să bareze şi să semneze, la ultima operaţiune, fişele de magazie, menţionând data la care s-au inventariat bunurile, să vizeze documentele care privesc intrări sau ieşiri de bunuri, existente în gestiune, dar neînregistrate, să dispună înregistrarea acestora în fişele de magazie şi predarea lor la contabilitate, astfel încât situaţia scriptică a gestiunii să reflecte realitatea.

La unităţile de desfacere cu amănuntul, care folosesc metoda global-valorică, gestionarul trebuie să întocmească şi să depună la contabilitate, înainte de începerea inventarierii, raportul de gestiune în care să se înscrie toate documentele de intrare şi de ieşire a mărfurilor, precum şi cele privind numerarul depus la casierie, întocmit până în momentul începerii inventarierii;

5) să verifice numerarul din casă şi să stabilească suma încasărilor din ziua curentă, solicitând întocmirea monetarului (la gestiunile cu vânzare cu amănuntul) şi depunerea numerarului la casieria unităţii;

6) să controleze dacă toate instrumentele şi aparatele de măsură sau de cântărire au fost

verificate şi dacă sunt în bună stare de funcţionare.

În cazul în care gestionarul lipseşte, comisia de inventariere aplică sigiliul şi comunică aceasta conducerii unităţii respective. Conducerea unităţii are obligaţia să îl încunoştinţeze imediat, în scris, pe gestionar despre inventarierea ce trebuie să se efectueze, indicând locul, ziua şi ora fixate pentru începerea lucrărilor.

Dacă gestionarul sau reprezentantul său legal nu se prezintă la locul, data şi ora fixate, inventarierea se efectuează de către comisia de inventariere în prezenţa altei persoane, numită prin decizie scrisă, care să îl reprezinte pe gestionar.

Pentru desfăşurarea corespunzătoare a inventarierii este indicat, dacă este posibil, să se sisteze operaţiunile de intrare-ieşire a bunurilor supuse inventarierii, luându-se din timp măsurile corespunzătoare pentru a nu se stânjeni procesul normal de livrare sau de primire a bunurilor.

b) ***Efectuarea inventarierii*** este principala etapă a inventarierii şi presupune: constatarea, identificarea şi evaluarea elementelor patrimoniale.

Inventarierea imobilizărilor necorporale se efectuează prin constatarea existenţei şi apartenenţei acestora la unităţile deţinătoare, iar în cazul brevetelor, licenţelor, al know-how şi al mărcilor de fabrică este necesară dovedirea existenţei acestora pe baza titlurilor de proprietate.

Inventarierea terenurilor se efectuează pe baza documentelor care atestă proprietatea acestora şi a schiţelor de amplasare.

Clădirile se inventariază prin identificarea lor pe baza titlurilor de proprietate şi a dosarului tehnic al acestora.

Construcţiile şi echipamentele speciale cum sunt: reţelele de energie electrică, termică, gaze, apă, canal, telecomunicaţii, căile ferate şi altele similare se inventariază potrivit regulilor stabilite de deţinătorii acestora.

Imobilizările corporale care în perioada inventarierii se află în afara unităţii (vapoare, locomotive, vagoane, avioane, autovehicule etc.), plecate în cursă de lungă durată, maşinile de forţă şi utilajele energetice, maşinile, utilajele şi instalaţiile de lucru, aparatele şi instalaţiile de măsurare, control şi reglare şi mijloacele de transport date pentru reparaţii în afara unităţii se inventariază înaintea ieşirii lor temporare din unitate sau prin confirmare scrisă primită de la unitatea unde acestea se găsesc.

În listele de inventariere a imobilizărilor necorporale şi corporale aflate în curs de execuţie se menţionează pentru fiecare obiect în parte, pe baza constatării la faţa locului: denumirea obiectului, descrierea amănunţită a stadiului în care se află acesta, pe baza valorii din documentaţia existentă, precum şi în funcţie de volumul lucrărilor realizate la data inventarierii. Materialele şi utilajele primite de la beneficiari pentru montaj şi neîncorporate în lucrări se inventariază separat.

Stabilirea stocurilor faptice se face prin numărare, cântărire, măsurare sau cubare, după caz. Bunurile aflate în ambalaje originale intacte nu se desfac decât prin sondaj, acest lucru urmând a fi menţionat şi în listele de inventariere respective.

În listele de inventariere a materialelor se menţionează modul cum s-a făcut inventarierea, precum şi datele tehnice care au stat la baza calculelor.

Bunurile aflate asupra angajaţilor la data inventarierii (echipament, cazarmament, scule, unelte etc.) se inventariază şi se trec în liste separate, specificându-se persoanele care răspund de păstrarea lor.

Bunurile cu un grad mare de perisabilitate se inventariază cu prioritate fără a se stânjeni desfacerea imediată a acestora.

Comisia de inventariere are obligaţia să controleze toate locurile în care pot exista bunuri supuse inventarierii.

Bunurile aparţinând altor unităţi (închiriate, în leasing, în custodie, cu vânzare în consignaţie, spre prelucrare etc.) se inventariază şi se înscriu în liste separate. Listele de inventariere pentru aceste bunuri vor conţine informaţii cu privire la numărul şi data actului de predare-primire şi ale documentului de livrare, precum şi alte informaţii utile.

Listele de inventariere cuprinzând bunurile aparţinând terţilor se trimit şi persoanei fizice sau juridice, române ori străine, după caz, căreia îi aparţin bunurile respective, în termen de cel mult 15 zile de la terminarea inventarierii, urmând ca proprietarul bunurilor să comunice eventualele nepotriviri în termen de 5 zile de la primirea listelor de inventariere. Neconfirmarea în acest termen presupune recunoaşterea exactităţii datelor înscrise în listele de inventariere.

În caz de nepotriviri, unitatea deţinătoare este obligată să clarifice situaţia diferenţelor respective şi să comunice constatările sale persoanei fizice sau juridice căreia îi aparţin bunurile respective, în termen de 5 zile de la primirea sesizării.

Pentru bunurile depreciate, inutilizabile sau deteriorate, fără mişcare ori greu vandabile, comenzi în curs, abandonate sau sistate, precum şi pentru creanţele şi obligaţiile incerte ori în litigiu se întocmesc liste de inventariere separate sau situaţii analitice separate, după caz.

Bunurile aflate în expediţie se inventariază de către unităţile furnizoare, iar bunurile achiziţionate aflate în curs de aprovizionare se inventariază de unitatea cumpărătoare şi se înscriu în liste de inventariere separate.

În cazul producţiei în curs de execuţie se inventariază atât produsele care nu au trecut prin toate fazele prelucrării impuse de procesul tehnologic de producţie, cât şi produsele care, deşi au fost terminate, nu au trecut toate probele de recepţionare tehnică sau nu au fost completate cu toate piesele şi accesoriile.

În cadrul producţiei în curs de execuţie se cuprind, de asemenea, lucrările şi serviciile în curs de execuţie sau neterminate.

Materiile prime, materialele, prefabricatele, piesele de schimb, semifabricatele etc., aflate la locurile de muncă şi nesupuse prelucrării, nu se consideră producţie în curs de execuţie.

Acestea se inventariază separat şi se repun în conturile din care provin, diminuându-se cheltuielile, iar după terminarea inventarierii acestora se vor evidenţia în conturile iniţiale de cheltuieli.

Inventarierea producţiei în curs de execuţie din cadrul secţiilor auxiliare se face prin stabilirea gradului de executare a lucrărilor (reparaţii, lucrări pt. terţi etc).

La unităţile de construcţii-montaj, în listele de inventariere a producţiei neterminate se

includ:

- categoriile de lucrări şi părţi de elemente de construcţii la care n-a fost executat întregul volum de lucrări prevăzute în normele de deviz;
- lucrările executate (terminate), dar nerecepţionate de către beneficiar.

Inventarierea lucrărilor de modernizare nefinalizate sau de reparaţii ale clădirilor, instalaţiilor, maşinilor, utilajelor, mijloacelor de transport şi ale altor bunuri se face prin verificarea la faţa locului a stadiului fizic al lucrărilor. Astfel de lucrări se consemnează într-o listă de inventariere separată, în care se indică denumirea obiectului supus modernizării sau reparaţiei, gradul de executare a lucrării, costul de deviz şi cel efectiv al lucrărilor executate.

Creanţele şi obligaţiile faţă de terţi sunt supuse verificării şi confirmării pe baza extraselor soldurilor debitoare şi creditoare ale conturilor de creanţe şi datorii care deţin ponderea valorică în totalul soldurilor acestor conturi, potrivit "Extrasului de cont" (cod 14-6-3), sau punctajelor reciproce, în funcţie de necesităţi. Nerespectarea acestei proceduri, precum şi refuzul de confirmare constituie abateri de la prezentele norme.

În situaţia unităţilor care efectuează decontarea creanţelor şi obligaţiilor pe bază de conturi sau deconturi externe periodice confirmate de către partenerii externi, aceste documente ţin locul extraselor de cont confirmate.

Disponibilităţile băneşti, cecurile, cambiile, biletele la ordin, scrisorile de garanţie, acreditivele, ipotecile, precum şi alte valori aflate în casieria unităţilor se inventariază în conformitate cu prevederile legale.

Disponibilităţile aflate în conturi la bănci sau la unităţile Trezoreriei statului se inventariază prin confruntarea soldurilor din extrasele de cont emise de acestea cu cele din contabilitatea unităţii.

În acest scop, extrasele de cont din ziua de 31 decembrie sau din ultima zi lucrătoare a anului, puse la dispoziţie de unităţile bancare şi unităţile Trezoreriei Statului, vor purta ştampila oficială a acestora.

Disponibilităţile în lei şi în valută din casieria unităţii se inventariază în ultima zi lucrătoare a exerciţiului financiar, după înregistrarea tuturor operaţiunilor de încasări şi plăţi privind exerciţiul respectiv, confruntându-se soldurile din registrul de casă cu monetarul şi cu cele din contabilitate.

Înscrierea în listele de inventariere a mărcilor poştale, a timbrelor fiscale, tichetelor de călătorie, a biletelor de spectacole, de intrare în muzee, expoziţii se face la valoarea lor nominală, cu excepţia timbrelor cu valoare filatelică.

Pentru toate celelalte elemente de activ şi de pasiv, cu ocazia inventarierii, se verifică realitatea soldurilor conturilor respective, iar pentru cele aflate la terţi se fac cereri de confirmare, care se vor ataşa la listele respective după primirea confirmării.

Toate bunurile ce se inventariază se înscriu în listele de inventariere, care trebuie să se întocmească pe locuri de depozitare, pe gestiuni şi pe categorii de bunuri.

Pe ultima filă a listei de inventariere, gestionarul trebuie să menţioneze dacă toate bunurile şi valorile băneşti din gestiune au fost inventariate şi consemnate în listele de inventariere în prezenţa sa. De asemenea, acesta menţionează dacă are obiecţii cu privire la modul de efectuare

a inventarierii. În acest caz, comisia de inventariere este obligată să analizeze obiecţiile, iar concluziile la care a ajuns se vor menţiona la sfârşitul listelor de inventariere.

Listele de inventariere se semnează pe fiecare filă de către membrii comisiei de inventariere şi de către gestionar.

În cazul gestiunilor colective (cu mai mulţi gestionari), listele de inventariere se semnează de către toţi gestionarii, iar în cazul predării-primirii gestiunii, acestea se semnează atât de către gestionarul predător, cât şi de către cel primitor.

Inventarierea elementelor de activ ale unităţii se materializează prin înscrierea acestora, fără spaţii libere şi fără ştersături, în formularul "Lista de inventariere" (cod 14-3-12). Acest formular serveşte ca document pentru stabilirea lipsurilor şi a plusurilor de bunuri şi valori, constatate cu ocazia inventarierii, precum şi pentru constatarea deprecierilor.

În cazul imobilizărilor corporale, precum şi al celorlalte elemente de activ pentru care au fost constituite provizioane pentru deprecieri, în listele de inventariere (cod 14-3-12) se va înscrie valoarea contabilă netă a acestora (col. 9), care se va compara cu valoarea lor actuală, stabilită cu ocazia inventarierii (col. 12).

Pentru inventarierea elementelor de activ şi de pasiv ce nu reprezintă bunuri este suficientă prezentarea lor în situaţii analitice distincte care să fie totalizate şi să justifice soldul conturilor sintetice respective în care acestea sunt cuprinse şi care se preiau în registrul-inventar (cod 14-1-2).

Lista de inventariere (pentru gestiuni global-valorice cod 14-3-12/a), se utilizează pentru acele gestiuni la care evidenţa analitică a bunurilor se ţine după metoda global-valorică.

În funcţie de necesităţi, unităţile pot utiliza şi formularul Lista de inventariere (cod 14-3-12/b).

Registrul-inventar (cod 14-1-2) este un document contabil obligatoriu în care se înscriu rezultatele inventarierii elementelor de activ şi de pasiv, grupate după natura lor, conform posturilor din bilanţ.

Elementele de activ şi de pasiv înscrise în registrul-inventar au la bază listele de inventariere, procesele-verbale de inventariere şi situaţiile analitice, după caz, care justifică conţinutul fiecărui post din bilanţ.

În cazul în care inventarierea are loc pe parcursul anului, datele rezultate din operaţiunea de inventariere se actualizează cu intrările sau ieşirile din perioada cuprinsă între data inventarierii şi data încheierii exerciţiului financiar, datele actualizate fiind apoi cuprinse în registrul-inventar. Operaţiunea de actualizare a datelor rezultate din inventariere se va efectua astfel încât la sfârşitul exerciţiului financiar să fie reflectată situaţia reală a elementelor de activ şi de pasiv.

Rezultatele inventarierii se stabilesc prin compararea datelor constatate faptic şi înscrise în listele de inventariere cu cele din evidenţa tehnico-operativă (fişele de magazie) şi din contabilitate.

Înainte de stabilirea rezultatelor inventarierii se procedează la o analiză a tuturor stocurilor înscrise în fişele de magazie şi a soldurilor din contabilitate pentru bunurile inventariate. Erorile descoperite cu această ocazie trebuie corectate operativ, după care se procedează la stabilirea

rezultatelor inventarierii, prin confruntarea cantităţilor consemnate în listele de inventariere, cu evidenţa tehnico-operativă pentru fiecare poziţie în parte.

c) ***Stabilirea şi regularizarea rezultatelor***

În ultima etapă a inventarierii, stabilirea şi regularizarea rezultatelor se determină mai întâi rezultatul inventarului (adică plusurile şi minusurile) şi sunt consemnate într-un proces verbal de inventariere, care după semnarea de conducerea unităţii economice, stă la baza efectuării regularizării.

Înaintea regularizării se pot face compensări între plusuri şi minusuri (numai în cazul în care există riscuri de confuzie între sortimentele aceloraşi produse şi în cadrul aceleiaşi perioade de gestiune şi la acelaşi gestionar).

De regulă plusurile se înregistrează ca intrări în patrimoniul unităţii, iar lipsurile se impută persoanelor vinovate.

Rezultatele inventarierii se înscriu de către comisia de inventariere într-un proces-verbal.

Procesul-verbal privind rezultatele inventarierii trebuie să conţină, în principal, următoarele elemente: data întocmirii; numele şi prenumele membrilor comisiei de inventariere; numărul şi data deciziei de numire a comisiei de inventariere; gestiunea inventariată; data începerii şi terminării operaţiunii de inventariere; rezultatele inventarierii; concluziile şi propunerile comisiei cu privire la cauzele plusurilor şi ale lipsurilor constatate şi la persoanele vinovate, precum şi propuneri de măsuri în legătură cu acestea; volumul stocurilor depreciate, fără mişcare, cu mişcare lentă, greu vandabile, fără desfacere asigurată şi propuneri de măsuri în vederea reintegrării lor în circuitul economic; propuneri de scoatere din uz a obiectelor de inventar şi declasare sau casare a unor stocuri; constatări privind păstrarea, depozitarea, conservarea, asigurarea integrităţii bunurilor din gestiune, precum şi alte aspecte legate de activitatea gestiunii inventariate.

Pentru elementele de activ la care s-au constatat deprecieri, pe baza listelor de inventariere întocmite distinct, comisia de inventariere face propuneri privind constituirea provizioanelor pentru depreciere sau de înregistrare a unor amortizări suplimentare (pentru deprecierile ireversibile ale imobilizărilor), acolo unde este cazul, arătând totodată cauzele care au determinat aceste deprecieri.

Pentru toate plusurile, lipsurile şi deprecierile constatate la bunuri, precum şi pentru pagubele determinate de expirarea termenelor de prescripţie a creanţelor sau din alte cauze, comisia de inventariere trebuie să primească explicaţii scrise de la persoanele care au răspunderea gestionării, respectiv a urmăririi decontării creanţelor.

Pe baza explicaţiilor primite şi a documentelor cercetate, comisia de inventariere stabileşte caracterul lipsurilor, pierderilor, pagubelor şi deprecierilor constatate, precum şi caracterul plusurilor, propunând, în conformitate cu dispoziţiile legale, modul de regularizare a diferenţelor dintre datele din contabilitate şi cele faptice, rezultate în urma inventarierii.

În situaţia constatării unor plusuri în gestiune, bunurile respective se vor evalua la valoarea justă.

În cazul constatării unor lipsuri în gestiune, imputabile, administratorii vor lua măsura imputării acestora la valoarea lor de înlocuire.

Prin valoare de înlocuire, se înţelege costul de achiziţie al unui bun cu caracteristici şi grad de uzură similare celui lipsă în gestiune la data constatării pagubei, care va cuprinde preţul de cumpărare practicat pe piaţă, la care se adaugă taxele nerecuperabile, inclusiv T.V.A., cheltuielile de transport, aprovizionare şi alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau pentru intrarea în gestiune a bunului respectiv. În cazul bunurilor constatate lipsă, ce urmează a fi imputate, care nu pot fi cumpărate de pe piaţă, valoarea de imputare se stabileşte de către o comisie formată din specialişti în domeniul respectiv.

Compensarea se face pentru cantităţi egale între plusurile şi lipsurile constatate. Pentru bunurile la care sunt acceptate scăzăminte, în cazul compensării lipsurilor cu plusurile stabilite la inventariere, scăzămintele se calculează numai în situaţia în care cantităţile lipsă sunt mai mari decât cantităţile constatate în plus.

Normele privind limitele admisibile la perisabilitate sau cele stabilite intern nu se aplică anticipat, ci numai după constatarea existenţei efective a lipsurilor şi numai în limita acestora.

Propunerile cuprinse în procesul-verbal al comisiei de inventariere se prezintă, în termen de 3 zile de la data încheierii operaţiunilor de inventariere, administratorului unităţii. Acesta, cu avizul conducătorului compartimentului financiar-contabil şi al conducătorului compartimentului juridic, decide, în termen de cel mult 5 zile de la primirea procesului-verbal, asupra soluţionării propunerilor făcute, cu respectarea dispoziţiilor legale.

Rezultatele inventarierii trebuie înregistrate în evidenţa tehnico-operativă în termen de cel mult 3 zile de la data aprobării procesului-verbal de inventariere de către administrator sau ordonatorul de credite.

Rezultatul inventarierii se înregistrează în contabilitate potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, şi în conformitate cu reglementările contabile aplicabile.

Pe baza registrului-inventar şi a balanţei de verificare întocmite la 31 decembrie se întocmeşte bilanţul care face parte din situaţiile financiare anuale, ale cărui posturi trebuie să corespundă cu datele înregistrate în contabilitate, puse de acord cu situaţia reală a elementelor de activ şi de pasiv stabilită pe baza inventarului.

11.4. Inventarul – document de evidenţă privind starea patrimoniului

Inventarul este document de natură contabilă şi se concretizează în registrul-inventar, unde sunt trecute toate elementele componente ale patrimoniului unităţii.

Listele de inventariere sunt prelucrate, centralizate, iar datele respective sunt trecute în registrul-inventar conform poziţiilor din bilanţul contabil. Astfel, se înscriu întâi elementele de activ, apoi cele de pasiv şi terminând cu bunurile ce nu aparţin unităţii, dar aflate temporar în cadrul acesteia.

Acest registru se parafează de organul fiscal teritorial la începerea activităţii, la încetarea acesteia, precum şi în cazul epuizării filelor şi se deschide un nou registru. Constituie probă în justiţie în cazul unor litigii.

Curs 12 SITUAŢIILE FINANCIARE ANUALE

12.1. *OBIECTIVUL SITUAŢIILOR FINANCIARE*

Obiectivul situaţiilor financiare este de a furniza informaţii despre **poziţia financiară**, **performanţele** şi **modificările poziţiei financiare** a întreprinderii, care sunt utile unei sfere largi de utilizatori în luarea deciziilor economice.

Situaţiile financiare elaborate în acest scop satisfac necesităţile comune ale majorităţii utilizatorilor. Totuşi, situaţiile financiare nu oferă toate informaţiile de care utilizatorii au nevoie pentru luarea deciziilor economice, întrucât acestea, în mare măsură, relevă efectele financiare ale unor evenimente din trecut şi nu oferă, de regulă, informaţii nefinanciare.

Situaţiile financiare prezintă, de asemenea, rezultatele administrării întreprinderii de către conducători, inclusiv modul de gestionare de către aceştia a resurselor încredinţate. Acei utilizatori care doresc să evalueze modul de administrare sau responsabilitatea conducerii fac acest lucru pentru a putea lua decizii economice; aceste decizii pot viza, de exemplu, opţiunea de a păstra sau de a vinde investiţia în întreprinderea respectivă sau înlocuirea ori reconfirmarea conducerii.

12.2. LUCRĂRILE CONTABILE DE ÎNCHIDERE A EXERCIŢIULUI FINANCIAR

Întocmirea situaţiilor financiare ca documente de sinteză reprezintă un proces complex de agregare a datelor în vederea construirii indicatorilor economico-financiari privind situaţia patrimoniului şi rezultatele obţinute. Derularea acestui proces se concretizează într-o suită de lucrări, dintre care unele cu caracter preliminar, iar altele referitoare la redactarea sau completarea propriu-zisă a bilanţului.

Lucrările preliminare sunt denumite lucrări contabile de închidere a exerciţiului, fiind structurate astfel:

1. Stabilirea balanţei conturilor înainte de inventariere.
2. Inventarierea generală a patrimoniului.
3. Contabilitatea operaţiilor de regularizare privind:
    a) diferenţele de inventar;
    b) amortizările;
    c) provizioanele şi ajustările pentru deprecieri;
    d) delimitarea în timp a cheltuielilor şi a veniturilor.
4. Stabilirea balanţei conturilor după inventariere.
5. Determinarea rezultatului exerciţiului.
6. Distribuirea profitului sau finanţarea pierderii.
7. Redactarea bilanţului contabil.
8. Raportul administratorului.

9. Aprobarea, semnarea şi publicarea situaţiilor financiare anuale.

În cazul determinării lunare a rezultatului contabil, nu se poate ridica problema realizării tuturor lucrărilor de închidere a exerciţiului financiar. Din spectrul lucrărilor prezentate mai înainte, lipsesc cele privind inventarierea patrimoniului, regularizarea operaţiilor privind diferenţele de inventar, contabilizarea regularizărilor privind ajustările pentru deprecieri, provizioanele şi delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor. Aceleaşi lucrări lipsesc şi în cazul în care bilanţul contabil se întocmeşte trimestrial.

O altă problemă se referă la nevoia închiderii lunare a conturilor de cheltuieli şi venituri prin contul de profit şi pierdere. O asemenea lucrare contabilă se justifică deoarece profitul impozabil se calculează lunar cumulat de la începutul anului.

1. Întocmirea balanţei conturilor înainte de inventariere

Pentru centralizarea şi controlul exactităţii datelor înregistrate în conturi se întocmeşte balanţa de verificare înainte de inventariere a patrimoniului. Discutată din acest punct de vedere, balanţa pregăteşte datele de referinţă necesare comparării soldurilor din inventarul contabil şi inventarul faptic. Balanţa conturilor înainte de inventariere poate fi abordată ca un inventar contabil.

Relaţiile de control proprii balanţei sunt cele dintre debitul şi creditul conturilor, înregistrarea cronologică şi sistematică, înregistrarea sintetică şi analitică. Dintre acestea, cea care oferă informaţia de control privind înregistrarea în conturi a tuturor documentelor justificative este aceea că totalul rulajului debitor sau creditor trebuie să fie egal cu totalul rulajului calculat în registrul-jurnal general.

2. Inventarierea generală a patrimoniului (activelor şi datoriilor)

Aceasta reprezintă lucrarea preliminară prin care se stabileşte situaţia reală a patrimoniului. Determinativul real se referă atât la constatarea mărimii faptice a elementelor patrimoniale, cât şi la evaluarea lor la nivelul valorii actuale care ne dă valoarea de inventar.

Nu se poate concepe un bilanţ, adică nu se pot determina situaţia financiară şi rezultatele unei întreprinderi la un anumit moment şi pe o anumită perioadă de timp, fără să se alcătuiască în prealabil inventarul. Numai printr-un bilanţ alcătuit pe baze reale, întreprinzătorul se poate orienta şi menţine într-o economie însoţită de variaţia preţurilor şi a puterii de cumpărare a banului.

Relaţia proprie inventarului prin care se determină situaţia reală a patrimoniului la un moment dat este de forma:

Situaţia netă a patrimoniului	=	Activul inventariat la valoarea actuală	-	Datoriile inventariate la valoarea actuală

Constatarea existenţei elementelor inventariate se face prin observarea directă (prin numărare, cântărire, măsurare, cubare şi calcule tehnice, după caz) pentru bunurile corporale (materiale), pe bază de registre sau de documente justificative (extrase de cont) confirmate de terţi pentru bunurile incorporale (nemateriale), creanţe şi datorii. În ceea ce priveşte evaluarea elementelor patrimoniale inventariate, se face nivelul valorii actuale, denumită valoare de inventar.

Toate bunurile ce se inventariază se înscriu în *listele de inventariere,* care pot fi distincte sau reprezintă prima parte a registrului de inventar, diferenţiate în raport de felul şi natura activelor şi pasivelor constatate efectiv pe teren (active imobilizate, stocuri, producţie în curs de fabricaţie etc.).

Rezultatele inventarierii şi modul lor de regularizare se consemnează într-un *proces-verbal de inventariere,* în care se înscriu, în principal: perioada de gestiune inventariată; persoanele care au făcut inventarierea; plusurile şi minusurile constatate; compensările efectuate; bunurile depreciate; creanţele şi datoriile incerte şi în litigii; creanţele, datoriile şi lichidităţile în devize; constituirea şi regularizarea provizioanelor; regularizarea amortizărilor; alte elemente specifice inventarierii.

Remarcă:

Aşa cum s-a anticipat, listele de inventariere pot fi tratate şi ca documente distincte de registrul-inventar, urmând ca prin conţinutul său acesta să fie circumscris numai la recapitulaţia elementelor inventariate.

Registrul-inventar reprezintă o recapitulaţie a elementelor inventariate grupate în funcţie de natura lor, conform postului din bilanţul contabil.

În cadrul registrului-inventar fiecare poziţie de activ şi pasiv se dezvoltă la nivelul posturilor bilanţiere.

3. Contabilitatea operaţiilor de regularizare

a) Operaţii privind regularizarea plusurilor şi minusurilor de inventar

O dată stabilite rezultatele inventarierii, plusurile şi minusurile de inventar, se procedează la înregistrarea şi decontarea lor gestionară. A efectua această operaţie înseamnă a regulariza rezultatul inventarierii.

În principiu, plusurile se înregistrează ca intrări în patrimoniul întreprinderii, iar minusurile se impută. Dacă lipsurile constatate la inventariere nu se datoresc vinei cuiva, se decontează, după caz, asupra cheltuielilor sau veniturilor întreprinderii. De asemenea, se pot admite compensări cantitative ale lipsurilor cu plusurile, în cazurile în care există riscul de confuzie între sorturile aceluiaşi produs, fără a se diminua patrimoniul unităţii. Compensarea se admite, de regulă, numai pentru aceeaşi perioadă de gestiune şi la acelaşi gestionar.

Pentru bonurile materiale la care sunt prevăzute norme legate de pierderi, se acordă scăzăminte fără a depăşi valoarea constatată în minus.

De asemenea, pentru aceste valori, în cazul compensării lipsurilor cu plusurile stabilite la inventariere, scăzămintele se calculează numai în situaţia când cantităţile lipsă sunt mai mari

decât cantităţile în plus. Diferenţa stabilită în minus în urma compensării şi aplicării tuturor cotelor legale de perisabilitate, reprezentând un prejudiciu pentru patrimoniu se recuperează de la persoanele vinovate, în conformitate cu dispoziţiile legale.

Pentru exemplificare, se presupune că la inventarierea generală a patrimoniului s-a constatat o lipsă de materii prime neimputabilă în valoare de 50.000 lei. Operaţia determină o creştere a cheltuielilor cu materialele (+A), înregistrată în debitul contului *„Cheltuieli cu materiile prime”* şi, totodată, o micşorare a valorii variabilelor în stoc (-A), contabilizată în creditul contului *„Materii prime”*.

601 *„Cheltuieli cu materiile prime”* (+A)	=	**301** *„Materii prime”* (-A)	50.000 lei

b) Operaţii privind amortizarea imobilizărilor

Amortizarea activelor imobiliare reprezintă, în principiu, o cheltuială calculată şi înregistrată la închiderea exerciţiului financiar. În acest scop, *amortizarea calculată* în planul de amortizare sau fişa mijloacelor fixe se compară cu *deprecierea determinată în listele de inventariere* ca diferenţă între valoarea contabilă de intrare şi valoarea de inventar. Cele două mărimi sunt, în principiu, egale.

Exemplificăm, amortizarea cumulată de 250.000 lei conform fişei amortismentului, iar în balanţă, soldul creditor al contului *„Amortizări privind imobilizările corporale"* este de 150.000 lei. Deci, amortizarea exerciţiului N este de 250.000 - 150.000 =100.000 lei.

Contabilizarea acestei diminuări de valori este tratată ca o creştere a cheltuielilor (+A) şi totodată, o creştere a amortizărilor ca post rectificativ de pasiv (+P).

Pe baza datelor din inventarul patrimoniului, formula contabilă pentru înregistrarea amortizării se prezintă astfel:

681 *„Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele "* (+A)	=	**281** *„Amortizări privind imobilizările corporale"* (+P)	100.000 lei

c) Operaţii privind provizioanele şi ajustările pentru deprecieri

Aşa cum s-a arătat, provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli se constituie pentru finanţarea acelor cheltuieli şi pierderi a căror realizare sau plată este incertă ori pentru cheltuieli care devin exigibile în perioadele următoare.

La închiderea exerciţiului, provizioanele ce trebuie constituite efectiv se înregistrează prin debitarea conturilor de cheltuieli (+A) şi creditarea conturilor de provizioane pentru riscuri şi cheltuieli (+P). De asemenea, se analizează provizioanele constituite la finele anului precedent şi cele în cursul exerciţiului regularizându-se astfel:

a) prin debitul conturilor de cheltuieli în cazul majorării provizionului:

681 *„Conturile de cheltuieli cu amortizările şi ajustările”* (+A)	=	**151** *„Provizioane”* (+P)

b) prin creditul conturilor de venituri, când provizionul trebuie diminuat sau anulat, respectiv acesta devine total sau parţial fără obiect:

151 *„Provizioane”* (-P)	=	**781** *„Conturile de venituri din ajustări”* (+P)

Ajustările pentru deprecieri vizează acele elemente de activ neamortizabile a căror valoare de inventar la data închiderii exerciţiului este mai mică decât valoarea contabilă de intrare.

În principiu, înregistrarea provizioanelor este tratată ca o creştere a cheltuielilor *(+A) şi concomitent,* o *creştere a posturilor rectificative* de *pasiv* denumite *ajustări* pentru deprecierea valorii activelor (+P). Întrucât aceste micşorări de valoare au un caracter reversibil, în consecinţă, ele sunt regularizate la închiderea conturilor. În acest scop, se procedează astfel:

a) În situaţia în care deprecierea calculată pe baza inventarului (valoarea contabilă - valoarea de inventar) este superioară provizionului constituit (soldul creditor al contului de provizioane pentru deprecieri), se constituie un provizion suplimentar, iar înregistrarea de principiu este:

681 *„Conturile de cheltuieli cu amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere* (+A)	=	*„Conturile de ajustări pentru deprecieri”* (+P)

b) În cazul în care deprecierea constatată pe baza inventarului este inferioară provizionului constituit, se diminuează provizionul constituit cu diferenţa corespunzătoare, făcându-se înregistrarea de principiu.

		781
„Conturile de ajustări pentru deprecieri"	=	*„Conturile de venituri din ajustări"*
(-P)		(+P)

Folosind datele din inventar, se constată că deprecierea stocurilor de mărfuri cu 10.000 lei şi a creanţelor-clienţi cu 5.000 lei este egală cu soldul creditor al conturilor de provizioane. În consecinţă, diferenţa fiind zero, nu se face nici o înregistrare contabilă.

Notă: De asemenea, la bilanţ se calculează şi înregistrează ajustările pentru deprecieri în mod asemănător cu provizioanele.

d) Operaţii privind delimitarea în timp a cheltuielilor şi a veniturilor

Pentru a stabili corect rezultatul exerciţiului este necesară separarea în timp a cheltuielilor şi a veniturilor înregistrate în cursul exerciţiului sau preluate ca sold din exerciţiul precedent. Din punct de vedere teoretic, problema a fost prezentată cu ocazia cheltuielilor şi a veniturilor.

Operaţiile de regularizare a cheltuielilor şi a veniturilor generează următoarele tipuri de înregistrări contabile:

a) cheltuieli constatate la închiderea exerciţiului ca fiind aferente exerciţiului următor sau de repartizat pe parcursul mai multor exerciţii şi înregistrate în exerciţiul financiar curent:

471	=	**%**
„Cheltuieli în avans”		**401**
		„Furnizori” (+P)
		5121
		„Conturi curente la bănci”
(+A)		(-A)

b) cota scadentă de cheltuieli preluate în exerciţiul următor, înregistrate pe baza scadenţarelor:

cls. 6	=	**471**
„Conturile de cheltuieli”		*„Cheltuieli în avans”*

(+A)		(-A)

c) venituri înregistrate în avans în exerciţiul curent:

%	=	**472**
411		*„Venituri în avans”*
„Clienţi” (+A)		(+P)
5121		
„Conturi curente la bănci”(+A)		

d) cota scadentă de venituri preluate în exerciţiul curent din exerciţiul precedent, înregistrare efectuată pe bază de scadenţă:

472	=	**cls.7**
„Venituri în avans”		*„Conturile de venituri”*
(-P)		(+P)

În sfera delimitărilor în timp, mai intră şi contabilizarea diferenţelor de conversie la cursul zilei (31.XII.) a creanţelor şi datoriilor în devize, diferenţele de curs valutar favorabile sau nefavorabile privind lichidităţile în devize calculate la cursul zilei (31.XII).

Pentru a pregăti informaţia necesară închiderii conturilor de bilanţ şi a celor de venituri şi cheltuieli, se întocmeşte balanţa conturilor după inventariere. Aceeaşi balanţă furnizează şi informaţia necesară completării bilanţului contabil.

4. Întocmirea balanţei de verificare după inventarierea patrimoniului

Balanţa de verificare a conturilor sintetice serveşte, în principal, la verificarea exactităţii înregistrărilor în conturi şi la centralizarea datelor contabile în vederea elaborării situaţiilor financiare anuale.

Întocmirea balanţei de verificare sintetice constituie etapa finală a lucrărilor premergătoare închiderii exerciţiului financiar.

Balanţa de verificare finală se întocmeşte în urma operării regularizărilor, respectiv înregistrarea diferenţelor constatate la inventar, delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor, înregistrarea sau ajustarea provizioanelor, înregistrarea diferenţelor de curs valutar, calculul şi înregistrarea impozitului pe profit şi distribuirea rezultatului exerciţiului.

5. Determinarea rezultatului exerciţiului

Pentru a stabili rezultatul exerciţiului se procedează la închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli.

Închiderea conturilor se prezintă astfel:

a) Închiderea conturilor de cheltuieli:

121 *„Profit şi pierdere”*	=	**%** **cls. 6** *„Conturi de cheltuieli”*

b) Închiderea conturilor de venituri:

% **cls.7** *„Conturi de venituri”*	=	**121** *„Profit şi pierdere”*

c) Se calculează şi se înregistrează impozitul pe profit:

Rezultatul Impozabil = Rezultatul contabil înainte de impozitare - Deducerile fiscale + Reintrările fiscale

- impozitul datorat:

„Cheltuieli cu impozitul pe profit” (+A)	=	*„Impozit pe profit”* (+P)

- închiderea contului de cheltuieli:

„Profit şi pierdere” (+A)	=	*„Cheltuieli cu impozitul pe profit”* (+P)

6. Distribuirea profitului sau finanţarea pierderii

Potrivit prevederilor în vigoare din România, profitul bilanţier se distribuie cu următoarele destinaţii: acoperirea pierderilor din exerciţiile anterioare, constituirea rezervelor legale, constituirea resurselor de dezvoltare destinate modernizării, retehnologizării şi creşterii surselor proprii de finanţare, dividende de plată sau vărsăminte la buget în funcţie de forma de proprietate, alte rezerve prevăzute de lege şi report pentru noul exerciţiu.

„Repartizarea profitului”	=	%
		„Rezerve legale”
		„Alte rezerve”
		„Rezultatul reportat”

Folosirea contului rectificativ de activ *„Repartizarea profitului”* se explică prin contabilizarea operaţiilor privind distribuirea profitului înainte de redactarea bilanţului. În aceste condiţii, contul *„Repartizarea profitului"* devine un cont rectificativ asociat contului *„Profit şi pierdere”*. În pasivul bilanţului, contul *„Profit şi pierdere”* este înscris cu semnul (+), iar contul *„Repartizarea profitului"* cu semnul (-).

Dacă exerciţiul financiar se încheie cu pierderi, acestea se reportează în pasivul bilanţului la contul *„Profit şi pierdere”* cu semnul (-). în exerciţiul următor, la deschiderea conturilor, ele se virează în debitul contului *„Rezultatul reportat”,* urmând să fie soluţionată problema finanţării lor.

În principiu, finanţarea pierderilor se face, în ordine, din profitul exerciţiilor financiare următoare, din rezervele legale constituite şi în ultimă instanţă, numai dacă nu există o altă soluţie, din capitalul social.

7. Redactarea bilanţului contabil

Redactarea bilanţului contabil constă în:

- transcrierea datelor din situaţiile financiare ale exerciţiului precedent în coloanele adecvate din formularele situaţiilor financiare ale exerciţiului curent (expirat);
- selectarea, gruparea şi însumarea soldurilor din balanţa de verificare finală a conturilor şi înscrierea lor în posturile de *bilanţ*. Aceleaşi operaţiuni de prelucrare se fac şi în cazul *contului de profit şi pierdere*, prin preluarea datelor privind cheltuielile şi veniturile din coloanele „total sume” ale balanţei sintetice.

Situaţia modificării capitalului propriu, situaţia fluxurilor de trezorerie, politicile contabile şi *notele explicative,* se întocmesc în baza datelor din evidenţa contabilă, coroborate cu datele din evidenţele operative ale întreprinderii.

În afara informaţiilor prezentate în *bilanţul contabil* şi *contul de profit şi pierdere,* celelalte situaţii conţin informaţii suplimentare, relevante pentru necesităţile utilizatorilor, în ceea ce priveşte poziţia financiară şi performanţa financiară, respectiv rezultatele obţinute de întreprindere.

Curs 13 ANALIZA ŞI FUNCŢIONAREA CONTURILOR partea I

13.1. CONTURILE DE ACTIVE CIRCULANTE

Activele circulante pot exista în întreprindere sub diferite forme:

1) stocuri de materii prime, materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar, producţia în curs de execuţie, produse, stocuri aflate la terţi, animale, mărfuri, ambalaje;

2) creanţe în relaţiile cu terţii (în curs de decontare sau în curs de transformare în bani): clienţi, debitori, decontări cu asociaţii privind capitalul;

3) investiţii financiare pe termen scurt (titluri de plasament);

4) disponibilităţi în lei şi devize, valori de încasat.

Acestor stocuri de active circulante le corespund:

- conturile de stocuri şi producţie în curs de execuţie;
- conturi de creanţe;
- investiţii financiare pe termen scurt;
- casa şi conturi în lei.

1. Conturile de stocuri şi producţie în curs de execuţie

Înregistrează bunurile şi serviciile din întreprindere destinate a fi vândute în starea iniţială de la cumpărare sau după prelucrarea lor în procesul de producţie sau consumate la prima utilizare. Preţul de înregistrare în conturi este egal cu costul de achiziţie pentru bunurile procurate din afară şi costul de producţie pentru stocurile obţinute din producţie proprie.

Metoda de înregistrare în **contabilitate a stocurilor poate fi:**

a) Metoda inventarului permanent constă în înregistrarea în contabilitate, în conturile de stocuri a tuturor mişcărilor (intrări – ieşiri) cantitate şi valoare, utilizând una din următoarele forme: operativ – contabilă (pe solduri), forma cantitativ – valorică (pe fişe de cont analitice) sau forma global – valorică. La sfârşitul perioadei de gestiune, soldurile din conturile de stocuri se compară cu stocurile faptice constatate prin inventariere, diferenţele regularizându-se.

b) Metoda inventarului intermitent este folosită de unităţile mici şi mijlocii, şi presupune stabilirea ieşirilor şi înregistrarea lor în contabilitate la sfârşitul fiecărei luni, pe baza inventarierii stocurilor.

Relaţia de calcul este: E = S + I – Sf

unde:

E = ieşiri;
Si = sold iniţial;
I = intrări;
Sf = sold final

Conturile de stocuri se folosesc numai la începutul şi la sfârşitul lunii.

Soldul iniţial este egal cu soldul final al perioadei precedente, **intrările** de stocuri se înregistrează pe cheltuieli corespunzătoare, **ieşirile** nu se înregistrează, şi **soldul final** se stabileşte prin inventar şi se regularizează.

Această metodă se foloseşte şi la producţia finită, în curs de execuţie, folosindu-se conturile de "Venituri din producţia stocată".

Conturile de stocuri şi producţie în curs de execuţie sunt conturi de bilanţ şi au funcţie contabilă de **activ**.

Se *debitează* cu valoarea stocurilor intrate în gestiunea unităţii prin achiziţie de la furnizori, aportată în natură de către asociaţi, realizate din producţie proprie şi alte surse.

Se *creditează* cu valoarea stocurilor ieşite din gestiunea unităţii prin consum, vânzare şi alte destinaţii.

Soldul *debitor* reprezintă valoarea contabilă de intrare a bunurilor şi serviciilor aflate în stoc.

Reflectarea în contabilitate se realizează cu ajutorul conturilor din clasa 3 "Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie", prin grupele 30 "Conturi de materii prime şi materiale", 33 "Produse în curs de execuţie", 34 "Produse" şi 37 "Mărfuri".

Exemplu:

a) O societate se aprovizionează cu materii prime de la furnizori în valoare de 100.000 lei.

Această operaţie produce o creştere a stocurilor de materii prime (+A) în debitul contului **301** „Materii prime" şi, concomitent, o creştere a obligaţiei faţă de furnizori (+P) în creditul contului **401** „Furnizori".

301	=	**401**	**100.000 lei**
Materii prime"		*„Furnizori"*	

b) Se dau în consum în producţie materii prime în valoare de 50.000 lei.

Modificările produse de această operaţie sunt creşterea cheltuielilor cu materiile prime (+A) înregistrate în debitul contului **601** „Cheltuieli cu materiile prime" şi micşorarea valorii stocului de materii prime (-A) prin creditul contului **301** „Materii prime".

601	=	**301**	**50.000 lei**
„Cheltuieli cu materiile prime"		*"Materii prime"*	

2. Conturile de creanţe

Contul de creanţe evidenţiază relaţiile de decontare cu clienţii şi alte terţe persoane privind creanţele întreprinderii. Sunt conturi de **activ**. **În debitul lor** se înregistrează crearea creanţelor asupra terţilor privind bunurile vândute, efectele comerciale primite, avansurile şi aconturile acordate, precum şi cele asupra acţionarilor referitoare la operaţiunile privind capitalul social subscris şi nevărsat.

Se creditează la decontarea creanţelor prin încasare sau anulare.

Soldul debitor reprezintă creanţele întreprinderii emitente.

Conturile aferente sunt cele din clasa 4 „Conturi aflate la terţi" prin grupele 41 "Clienţi şi conturi asimilate" şi 45 "Grup de asociaţi".

- **Taxa pe valoare** adăugată de recuperat este diferenţă între taxa pe valoare adăugată deductibilă şi taxa pe valoare adăugată colectată (când taxa pe valoare adăugată deductibilă este mai mare decât taxa pe valoare adăugată colectivă). Taxa pe valoare adăugată colectată reprezintă sumele datorate bugetului şi este taxa pe valoare adăugată aferentă vânzărilor de mărfuri, prestărilor de servicii şi reprezintă o datorie.
- **Taxa pe valoare adăugată deductibilă** reprezintă o creanţă (taxă) pe valoarea bunurilor şi serviciilor intrate.
- **Taxa pe valoare adăugată de plată** este diferenţa între taxa pe valoare adăugată colectată şi taxa pe valoare adăugată deductibilă (când taxa pe valoare adăugată colectată > decât taxa pe valoare adăugată deductibilă).

Mecanismul de funcţionare al conturilor de creanţe îl putem exemplifica cu ajutorul contului **411** „Clienţi".

Exemplu 1. Funcţionarea conturilor de creanţe clienţi:

a) Se vând clienţilor pe credit comercial mărfuri în valoare de 20.000 lei.

Operaţia determină o creştere a creanţelor clienţi (+A) înregistrată în debitul contului **411** „Clienţi" concomitent cu creşterea veniturilor din vânzări de mărfuri (+P) în creditul contului **707** „Venituri din vânzări de mărfuri".

411 = 707 20.000 lei

b) Se primeşte efectul de comerţ de 20.000 lei cu scadenţă în 10 zile.

Modificările produse de operaţie sunt creşterea efectelor de primit (+A) înregistrate în debitul cont. **413** „Efecte de primit de la clienţi", concomitent cu scăderea creanţelor clienţi (-A) prin creditul contului **411** „Clienţi".

413 = 411 20.000 lei

c) La scadenţă se decontează efectul de comerţ.

Operaţia produce creşterea de numerar în cont curent (+A) înregistrată în debitul contului 512 „Conturi curente la bănci" şi scăderea valorii efective de primit (-A) prin creditul contului 413 „Efecte de primit de la clienţi".

512 = 413 20.000 lei

3. Conturi de investiţii financiare şi disponibilităţi băneşti

Această grupă cuprinde toate conturile care evidenţiază existenţa şi mişcarea investiţiilor financiare, disponibilităţilor în conturi curente la bancă şi în casă şi alte valori financiare.

Operaţiile determinate de mişcările elementelor de investiţii financiare şi disponibilităţi băneşti sunt intrări de valori prin achiziţie, intrări de numerar – încasări şi ieşiri ca cedări de valori sau plăţi în numerar cont curent.

Conturile din această clasă au funcţie contabilă de **activ**.

Se debitează cu intrările de investiţii financiare sau alte valori financiare, cu depunerea la bancă a valorilor de încasat, cu dobânzile de încasat şi cu încasările de sume băneşti.

Se creditează cu ieşirile de investiţii financiare, valori financiare, decontarea valorilor şi a dobânzilor de încasat şi plăţile de sume băneşti.

Soldul debitor evidenţiază existentul, la un moment dat, al investiţiilor financiare, al disponibilităţilor băneşti aflate în inventarul întreprinderii. Conturile utilizate sunt cuprinse în clasa 5 "Conturi de trezorerie" din Planul general de conturi.

Redăm, cu ajutorul contului **5121** „Conturi curente la bănci", mecanismul de funcţionare al conturilor de trezorerie:

Exemplu:

1) Se procură titluri de plasament sub formă de acţiuni, cu plata directă prin cont 5.000 lei.

Operaţia determină o creştere a valorii acţiunilor (+A) înregistrată în debitul contului **503** „Acţiuni" şi concomitent o micşorare a disponibilităţilor din contul de la bancă (–A) evidenţiată în creditul contului **5121** „Conturi curente la bănci".

503 = 5121 5.000 lei

13.2. CONTURILE DE DATORII PE TERMEN SCURT

Datoria reprezintă o sumă de bani sau un echivalent care este plătită sau retribuită de către o persoană, numită debitor, unei alte persoane, numită creditor, la o dată stabilită, numită scadenţă.

Conturile de datorii evidenţiază fondurile furnizate de terţi pentru care unitatea trebuie să acorde o prestaţie sau un echivalent valoric. Este vorba de credite contractate la bănci şi/sau alte instituţii financiare, împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni, datorii din concesiuni, locaţii de gestiune şi asimilate, precum şi datoriile create în cadrul relaţiilor de decontare ale unităţii cu alte persoane fizice sau juridice. Aceste conturi, în funcţie de durata datoriilor, pot fi pe termen lung (mai mari de 1 an) şi termen scurt.

Preţul de evaluare şi înregistrare a datoriilor este egal cu valoarea nominală corespunzătoare stării de solvabilitate, respectiv suma de plătit pentru valoarea de întrebuinţare a contraprestaţiilor acordată de terţi.

Datoriile sunt elemente de **pasiv**, conturile asociate au funcţie contabilă de pasiv.

- **Se creditează** cu datoriile create faţă de terţi.
- **Se debitează** la decontarea datoriilor.

- **Soldul** fiind creditor şi reprezintă datoriile în curs de decontare.

Pe exemplul contului **401** „Furnizori" mecanismul de funcţionare a conturilor de datorii se prezintă astfel:

Exemplu de funcţionare a conturilor de datorii pe termen scurt:

1. S.C. ANA S.R.L. procură pe credit comercial mărfuri în valoare de 10.000 lei.+ 24%TVA

Operaţia determină o creştere a stocurilor de mărfuri ca element de activ (+A) care se înregistrează în debitul contului **371** „Mărfuri",o creştere a ct. de tva deductibil **4426** (+A) şi o creştere a datoriei faţă de furnizori, ca element de pasiv (+P), ce se înregistrează în creditul contului **401** „Furnizori" astfel:

%	**=**	**401**	**12.400 lei**
371			**10.000 lei**
4426			**2.400 lei**

2. Se primeşte un credit bancar pe termen scurt în sumă de 100.000 lei.

Operaţia produce o creştere a disponibilităţilor bancare din contul de disponibil de la bancă (+A), care se înregistrează în debitul contului **512** „Conturi curente la bănci" şi concomitent o creştere a datoriei din credite ca element de pasiv prin creditul contului **519** „Credite bancare pe termen scurt" astfel:

512	**=**	**519**	**100.000 lei**

13.3. CONTURILE DE CREANȚE SI DATORII PRIVIND DECONTARILE CU PERSONALUL

Pentru înregistrarea creanţelor si datoriilor in legătura cu personalul exemplificam un stat de salarii, in care regăsim modul de constituire a salariului brut, net, si a cheltuielilor societatii privind salariile.

Contribuţiile de baza privind salariile sunt:

-CAS – Contribuţie asigurări sociale – suportata de societate si de salariat;
- CASS – Contribuţie asigurări sociale de sănătate– suportata de societate si de salariat;
-C.F.S. Contribuţie fond şomaj – suportata de societate si de salariat;
- FGS – Fond garantare salarii- suportat de societate
- CCI – Contribuţii concedii indemizatie – suportat de societate
- ABP – Accidente boli profesionale suportate de societate
- Impozitul pe salarii – suportat de salariat

S.C. ABC S.R.L. CIF. 110256 nr.inreg. J13/566/2013
Sediul: Judeţul Constanta , Loc Constanta , str.B-DUL 1 Mai, nr.71

STAT DE PLATA SALARIATI PERMANENTI – MARTIE AN N

Nr.ore lucrate in luna : 176 **Data stabilita pentru plata drepturilor salariale:25.04.N**

Nr. crt.	Nume + Prenume	Salariul de baza (Încadrare)	Ore norma	Zile CFP	Ore suplimentare (Ore / Lei)	Concediu odihna (Zile / Ore / Lei)	CM Suportat CCI (Zile / Lei)	CAS. angajat	Venit net	Venit baza calcul	Avans	Semnătura
Nr. / data contract CNP Funcţia		Sporuri permanente	Zile lucrate	Ore abs.	Ore noapte (Ore/Lei)	CM Suportat FS (Zile / Lei)	Şomaj tehnic (Zile/Lei)	Contr. fd. şomaj	Deducere personala	Impozit	Reţineri	
		Alte drepturi	Ore lucrate	CM. pt. copil	Reţineri	**Venituri salariale**	**Venit brut realizat**	Contr. fd. sănătate	Deducere suplimentara	Salariu net	**Rest plata**	
1	**POPESCU MARIAN**	**475**	2					119	308			.....
27702/05.05.2010 1690605040041 ADMINISTRATOR			22						308			
			44			**475**	**475**	48		308	**308**	
2	**IONESCU IONEL**	**1900**	8					475	1235	725		
27666/05.05.2010 1670823131262 MECANIC			22						510	73		
			176			**1900**	**1900**	190		1162	**1162**	
Totaluri		**2375**						594	1543	725		
			44						818	73		
			220			**1920**	**1920**	238		1470	**1470**	

Conducătorul unitatii POPESCU MARIAN.....
Conducătorul compartimentului financiar contabil TRANDAFIR RALUCA .....

Întocmit.....

Inregistrarea salariilor datorate

641	=	421	1470
Cheltuieli cu salariile		Personal salarii datorate	

Angajati:
Inregistrare CAS (25%):

421 "Personal-salarii datorate" = 4312 "Contributia personalului la asigurarile sociale"

Inregistrare CASS (10%):

421 "Personal-salarii datorate" = 4314 "Contributia angajatilor pentru asigurarile sociale de sanatate"

Inregistrare impozit pe salarii (10%):

421 "Personal-salarii datorate" = 444 "Impozitul pe venituri de natura salariilor"

Angajator:
Inregistrare CAM (2.25%):

6451 "Cheltuieli privind contributia unitatii la asigurarile sociale = 4311 "Contributia unitatii la asigurarile sociale"

13.4. CONTURILE DE REGULARIZARE SAU DELIMITATIVE

Această grupă cuprinde: contul de activ 471 „Cheltuieli înregistrate în avans", contul de 472 „Venituri înregistrate în avans".

Aceste conturi servesc la separarea şi urmărirea în timp a cheltuielilor şi veniturilor înregistrate în cursul exerciţiului financiar, dar care se referă la rezultatele exerciţiului N+i, i = 1, 2, …, n.

În această situaţie se află toate cheltuielile efectuate în avans care urmează a fi repartizate pe parcursul mai multor exerciţii (cheltuieli cu reparaţiile, cu chiriile, asigurările) şi veniturile realizate în avans (venit. din chirii).

In această grupă este cuprins şi contul de pasiv 131 „Subvenţii pentru investiţii" care serveşte la înregistrarea sumelor alocate de la bugetul de stat sau din alte surse nerambursabile primite din afară, de care beneficiază unitatea respectivă în vederea procurării sau producerii de echipamente ori altor bunuri de natura imobilizărilor, pentru finanţarea activităţii pe termen

lung. În această categorie de subvenţii se include şi valoarea bunurilor de natura imobilizărilor primite cu titlu gratuit sau constatate în plus cu ocazia inventarierii.

Subvenţia devine venit extraordinar pe măsura amortizării bunurilor respective.

Exemple:

1. La începutul anului s-au făcut asigurări de bunuri la S.C. ANA S.R.L. pe 2006 de 12.000 lei.

Operaţia determină o creştere a cheltuielilor anticipate cu asigurările pe 2006 (+A) înregistrată în debitul contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans" şi simultan o scădere a disponibilului din casă (-A) prin creditul contului 531 „Casa" astfel:

471 = 531 12.000 lei

2. Lunar suma înregistrată în avans, se trece pe cheltuieli (se repartizează pe bunuri) (+A) prin debitul contului 613 „Cheltuieli cu primele de asigurare" concomitent cu micşorarea cheltuielilor înregistrate în avans (-A) prin creditul contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans":

613 = 471 1.000 lei (12 luni)
(12.000 : 12 buc. = 1.000)

531 = 472 120.000 lei

2. Lunar, repartizarea la venituri (+P) în creditul contului 706 „Venituri din redevenţe şi chirii", şi concomitent, se micşorează veniturile înregistrate în avans prin debitul contului 472 „Venituri înregistrate în avans" astfel:

472 = 706 10.000 lei (x 12 luni)

Această grupă cuprinde conturile care prin funcţiile lor au ca scop a corecta valoarea contabilă de intrare a activelor şi pasivelor în cazul în care ea este alta decât valoarea netă contabilă sau actuală determinată cu ocazia inventarului patrimoniului.

Componentele acestei grupe sunt conturile de amortizări – care înregistrează micşorarea ireversibilă a valorii imobilizărilor necorporale şi corporale ca urmare a uzurii lor, precum şi conturile privind ajustările pentru deprecierea reversibilă a activelor. Toate aceste conturi au funcţie contabilă de pasiv. Valoarea netă contabilă este egală cu valoarea contabilă de înregistrare, consemnată în documentele justificative minus valoarea de rectificat reflectată în conturile rectificative.

Atât amortizările cât şi ajustările privind deprecierea activelor se înregistrează prin debitarea conturilor de cheltuieli şi creditarea conturilor rectificative.

Amortizările se creditează cu valoarea imobilizărilor scoase din funcţiune.

Provizioanele, la sfârşitul exerciţiului financiar, se regularizează prin debitul conturilor de cheltuieli (când suma provizionului determinată prin inventar trebuie mărită comparativ cu cea de la începutul anului) şi prin creditul conturilor de venituri când suma ajustării trebuie redusă sau anulată.

6811 = 281 5.000 lei (x 3 ani)

2. La sfârşitul celor 3 ani de folosinţă a mijlocului fix, acesta se scoate din funcţiune complet amortizat.

Operaţiunea generează o micşorare a valorii mijloacelor fixe (-A) înregistrată în creditul contului 212 „Mijloace fixe" o diminuare a amortizării corespunzătoare (-P) oglindită în debitul contului 281 „Amortizarea privind imobilizările corporale" astfel:

281 = 212 15.000 lei

3. La închiderea exerciţiului N, se creează ajustări pentru deprecierea valorii stocurilor pentru 5.000 lei.

Operaţia generează o creştere a cheltuielilor cu provizioanele (+A) reflectată în debitul contului 6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante" şi concomitent o creştere a provizioanelor privind deprecierea valorii materialelor prin contul 392 „Provizioane pentru deprecierea materialelor" astfel:

6814 = 392 5.000 lei

4. În anul N+1 cu ocazia inventarierii se constată că deprecierea valorii materialelor în stoc la sfârşitul exerciţiului este de 4.000 lei. Pentru diferenţa de 1.000 lei se diminuează provizionul creat.

Operaţia determină o scădere a ajustării pentru deprecierea materialelor

(-P) înregistrată în debitul contului 392 „Ajustări pentru deprecierea materialelor" şi concomitent, o creştere a veniturilor din ajustări (+P) prin creditul contului 7814 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante" astfel:

392 = 7814 1.000 lei

CURS 14 CLASA CONTURILOR DE REZULTATE (PROCESE)

14.1. CHELTUIELILE

Cheltuielile unităţii economice reprezintă sumele sau valorile plătite sau de plătit pentru: consumurile, lucrările exerciţiilor şi serviciilor prestate de care beneficiază unitatea economică, cheltuieli cu personalul, executarea unor obligaţii legale.

În cadrul cheltuielilor pentru determinarea rezultatului exerciţiului mai sunt cuprinse: ***amortizările şi provizioanele constituite***.

Cheltuielile şi veniturile se evaluează şi înregistrează în cadrul conturilor asociate în funcţie de conturile corespondente. Astfel cheltuielile se evaluează prin corespondenţa cu micşorările de activ (exemplu: consum de materii prime) şi creşteri de pasiv (exemplu: creşterea datoriei faţă de furnizori) şi veniturile se evaluează prin corespondenţa cu micşorările de pasiv (exemplu: transformarea unei subvenţii pentru investiţii în venit) şi creşteri de activ (exemplu, constituirea unei creanţe).

Cheltuielile şi veniturile se delimitează ca structuri componente ale situaţiei patrimoniale. Efectuarea cheltuielilor produce o micşorare a situaţiei nete, iar realizarea veniturilor determină o creştere a situaţiei nete. Rezultă că toate conturile de cheltuieli prin funcţia lor contabilă pot fi asimilate cu conturile de activ, iar conturile de venituri, conturilor de pasiv.

Conturile de cheltuieli se debitează cu cheltuielile efectuate în cursul exerciţiului financiar şi se creditează cu decontarea (repartizarea) lor asupra rezultatelor (se închid). Nu au sold.

Conform cadrului general I.A.S. *„cheltuielile constituie diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieşiri sau scăderi ale valorii activelor, sau creşteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acţionari”.*[1]

14.2. VENITURILE

Veniturile se delimitează, ca şi cheltuielile, după natura lor în venituri din exploatare, financiare, extraordinare şi din provizioane.

Veniturile, potrivit cadrului general I.A.S. reprezintă creşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau de creşteri ale activelor sau descreşteri ale datoriilor care se concretizează în creşteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din contribuţii ale acţionarilor (proprietarilor).

Conturile de venituri evidenţiază veniturile brute obţinute ca rezultat al activelor. Prin funcţia contabilă sunt conturi de pasiv.

Se creditează cu veniturile realizate în cursul exerciţiului financiar, se debitează cu încorporarea veniturilor în rezultate. Nu prezintă sold.

[1] Standardele Internaţionale de Contabilitate, Ed. Economică, 2000, pag. 61.

Conturile de venituri şi cheltuieli cuprind veniturile aferente perioadei curente şi cheltuielile corespondente acestor venituri, de aceea prin compensarea acestora se stabileşte rezultatul exerciţiului care poate fi profit sau pierdere. Aceasta apare în bilanţul contabil şi influenţează capitalurile proprii.

14.3. PROFITUL

Profitul este rezultatul pozitiv, care reprezintă sursa de finanţare proprie a activelor create ca excedent al veniturilor faţă de cheltuieli. *Pierderea* sau rezultatul negativ, exprimă mărirea bunurilor consumate în activitatea întreprinderii care nu a putut fi acoperită din venituri proprii.

În mod concret profitul sau pierderea se determină lunar prin închiderea în mod provizoriu a conturilor de cheltuieli şi venituri prin contul „Rezultatul exerciţiului". În structura rezultatului financiar se cuprind următoarele elemente: rezultatul curent, rezultatul excepţional şi impozitul pe profit. Rezultatul curent este format din rezultatul din exploatare şi financiar. Rezultatul exerciţiului (brut) este format din rezultatul curent plus rezultatul extraordinar.

Diminuarea „Rezultatului exerciţiului" cu impozitul pe profit aferent conduce la rezultatul net. Repartizarea profitului se face pe destinaţiile prevăzute de lege (fondul de participare al salariaţilor la profit, constituirea rezervelor, dividende de plată etc.,). Acoperirea pierderilor, când rezultatul este negativ se face prin utilizarea rezervelor sau diminuarea capitalului social sau din profitul nerepartizat.

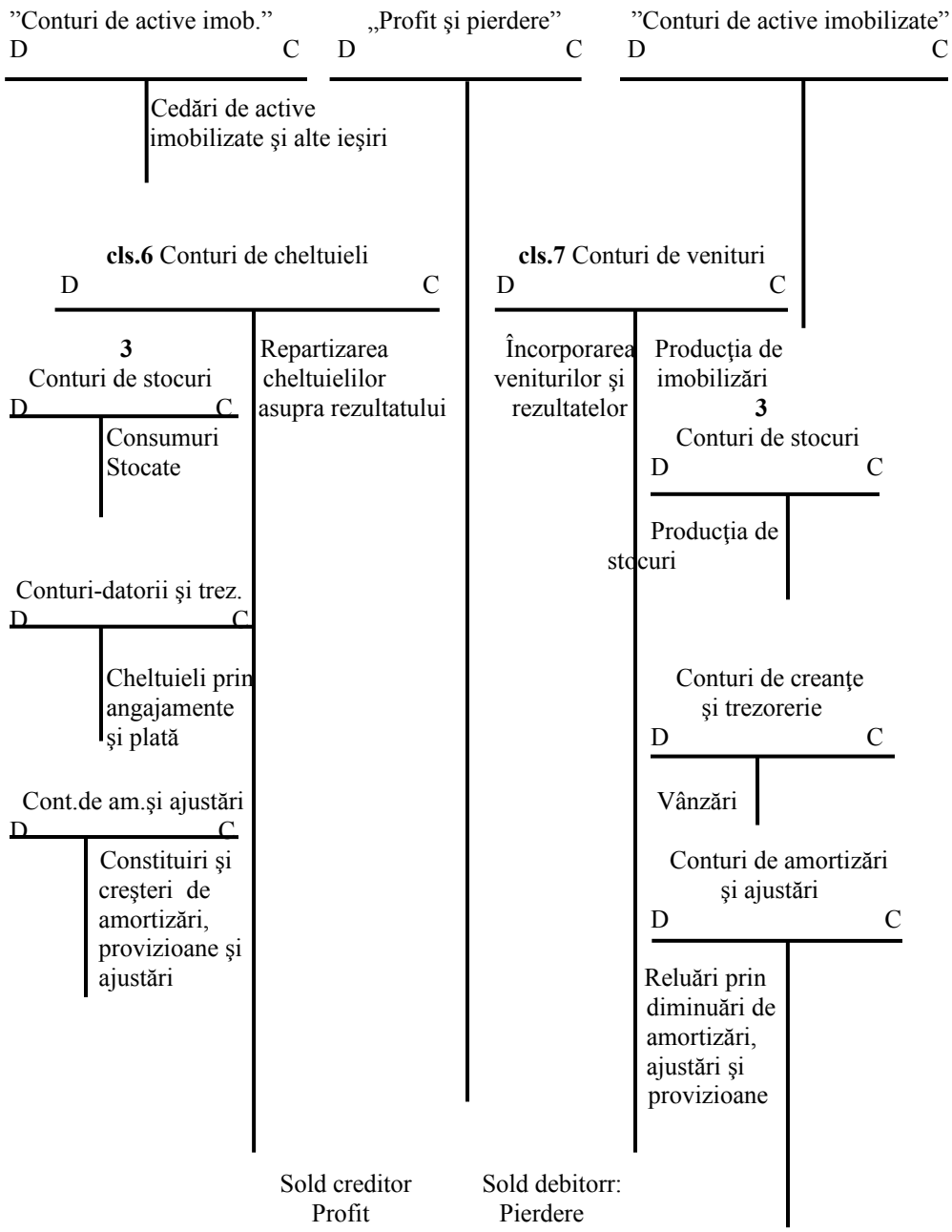
Pentru evidenţierea obţinerii şi utilizării resurselor financiare se folosesc conturile **121** „Profit şi pierdere" şi **129** „Repartizarea profitului".

Contul **121** „Profit şi pierdere" este cont bifuncţional. Creditul acestui cont reflectă la sfârşitul lunii sumele înregistrate în creditul conturilor de venituri. Debitul acestui cont reflectă, la sfârşitul lunii, cheltuielile colectate în conturile de cheltuieli. Soldul creditor al contului reflectă profitul realizat dacă veniturile sunt mai mari decât cheltuielile, soldul debitor reflectă pierderea obţinută, în cazul în care cheltuielile sunt mai mari decât veniturile.

Contul **129** „Repartizarea profitului" este un cont rectificativ de rezultate cu funcţie contabilă de activ. Debitul acestui cont reflectă destinaţiile repartizării profitului, conform legii, *creditul* conţine profitul net realizat în exerciţiul financiar precedent, destinat repartizării. Soldul *debitor* evidenţiază repartizările din profit efectuate în timpul anului.

Criteriul folosit în delimitarea şi înregistrarea cheltuielilor şi veniturilor este cel al angajării şi nu cel al plăţii şi încadrării lor. Soldul se trece în partea opusă, pentru echilibrarea contului la sfârşit de exerciţiu: soldul creditor se trece în debitul contului şi soldul debitor în creditul contului.

Mecanismul de funcţionare a conturilor de venituri şi cheltuieli se prezintă astfel:



Exemplul 1.

S.C. ANA S.R.L. înregistrează în timpul exerciţiului financiar următoarele consumuri: materii prime 10.000 lei, salarii 5.000 lei, energie, apă 1.000 lei.

Prin consumul de materii prime, operaţia determină o creştere a cheltuielilor (+A) care se reflectă în debitul contului **601** „Cheltuieli cu materiile prime” şi o micşorare a valorii materialelor în stoc (-A) care se reflectă în creditul contului **301** „Materii prime”. În cazul consumului de muncă, operaţia produce o creştere a cheltuielilor cu salariile (+A) reflectată în debitul contului **641** „Cheltuieli cu salariile personalului” şi, concomitent, cu creşterea

obligaţiilor faţă de personalul muncitor pentru salarii datorate (+P) prin creditul contului **421** „Personal - salarii datorate”.

Consumul de energie - apă (+A) se înregistrează în debitul contului **605** „Cheltuieli privind energia şi apa” şi, concomitent, creşterea obligaţiei către furnizori (+P), prin creditul contului **401** „Furnizori”.

Formulele contabile care corespund sunt;

- pentru consumul de materii prime:

601 *„Cheltuieli cu materiile prime”*	=	**301** *„Materii prime”*	10.000

- pentru consumul cu salariile

641 *„Cheltuieli cu salariile personalului”*	=	**421** *„Personal - salarii datorate”*	5.000

- pentru consumul de energie, apă:

605 *„Cheltuieli privind energia şi apa”*	=	**401** *„Furnizori”*	1.000

Exemplul 2.

Se livrează şi facturează clienţilor produse finite 18.000 lei

Operaţia produce o creştere a veniturilor din vânzări (+P) înregistrată în creditul contului **701** „Venituri din vânzarea produselor finite” şi, concomitent, o creştere a creanţelor clienţi înregistrată în debitul contului **411** „Clienţi”, conform formulei contabile:

411 *„Clienţi”*	=	**701** *„Venituri din vânzările produselor finite”*	18.000

Exemplul 3.

La sfârşitul exerciţiului financiar se decontează cheltuielile asupra rezultatului. Operaţia determină o micşorare a cheltuielilor (-A) reflectată în creditul contului **601** „Cheltuieli cu materiile prime”, **641** „Cheltuieli cu salariile personalului”, **605** „Cheltuieli privind energia şi apa” şi o micşorare a rezultatelor (-P) înregistrată în debitul contului **121** „Profit şi pierdere” prin următoarea formulă:

121	=	**%**	16.000
„Profit şi pierdere”		**601**	10.000
		„Cheltuieli cu materiile prime”	
		641	5.000
		„Cheltuieli cu salariile personalului”	
		605	1.000
		„Cheltuieli privind energia şi apa”	

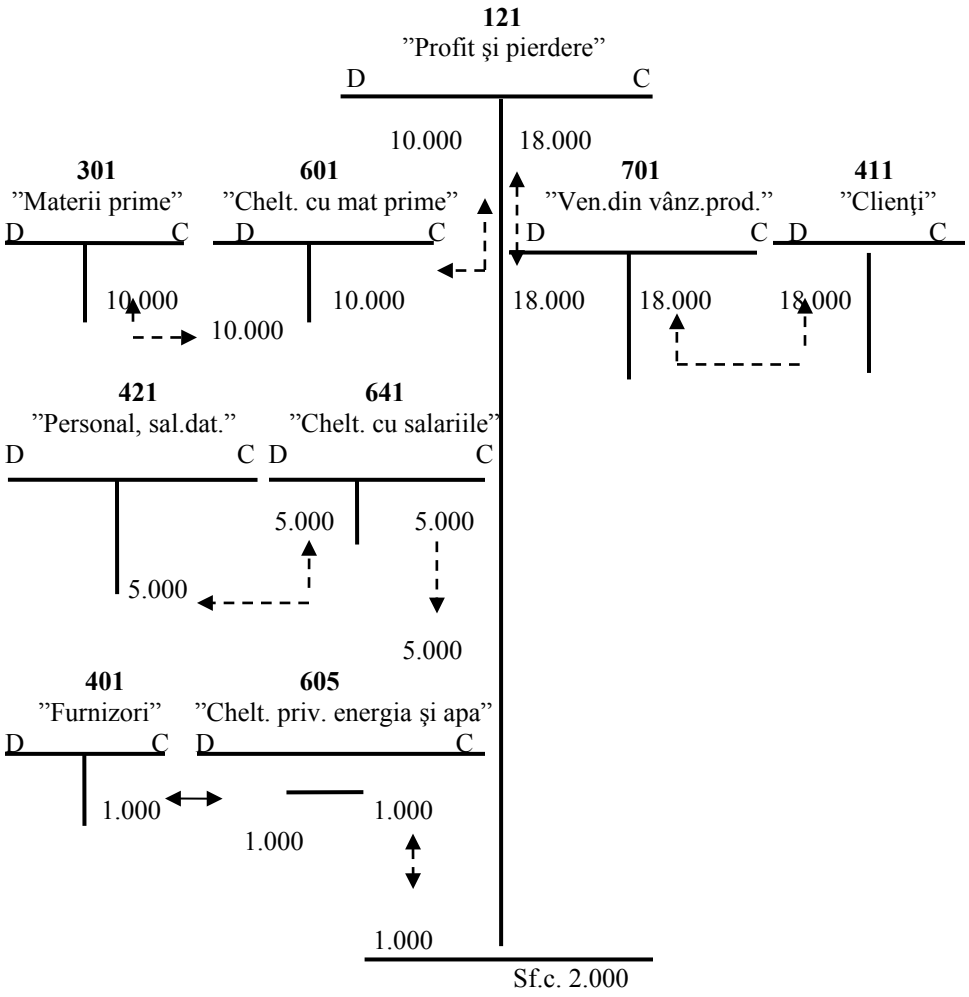
Exemplul 4.

De asemenea, la sfârşitul exerciţiului se încorporează în rezultate veniturile realizate.

Operaţia determină o scădere a veniturilor (-P) înregistrată în debitul contului **701** „Venituri din vânzări de produse finite” şi concomitent, formarea rezultatelor exerciţiului (+P) reflectată în creditul contului **121** „Profit şi pierdere”, conform formulei contabile:

701	=	**121**	18.000
„Venituri din vânzări de produse finite”		*„Profit şi pierdere”*	

Aceste înregistrări cronologice în formă sistematică se prezintă astfel:



BIBLIOGRAFIE

1. Caraiani, Chirița coord, Sendroiu, Cleopatra, Olimid, Lavinia (coord.), DUMITRU, Corina, Bojian, Octavian, Stefan Grigorescu, Stefan, Tutu, Anca, Paunica, Mihai, Dutescu, Calu Daniela, Botea, Mihaela, Dumitru, Camelia, Chitu, Alberta, Marinescu, Dascalu Iulia, Paunescu Mirela – ***Bazele contabilității,*** http://www.biblioteca-digitala.ase.ro/biblioteca/carte2.asp?id=49&idb=20
2. **** **Ordinul Ministerului Finanţelor Publice nr. 1826/2003 –**Precizări privind unele măsuri referitoare la organizarea şi conducerea contabilităţii de gestiune;*
3. ******Ordinul Ministerului Finanţelor Publice* **1802/2014** *pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate;*
4. **** **Legea Contabilităţii nr.82/91** modificată şi republicată;